

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

23. Dezember 1940

Nummer 51/52

Industrieverlag Spaeth & Linder, Berlin W 35
Hauptchriftleiter i. N. Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086,
222087 u. 222097. Postcheckkonto: Berlin
Nummer 18541. Bezugspreis: Vierteljährlich
5,80 RM (auschl. Zustellungsgebühr). Einzel-



heft Preis 1,— RM durch jede Buchhandlung,
direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch
die Post. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften
an den Verlag, Berlin W 35, Woyrschstraße 5

Der vollständige oder auszugsweise Nachdruck der Artikel in diesem Heft ist nur mit vorheriger Zustimmung des Verlags gestattet

Das neue Grunderwerbsteuergesetz — Die Erwerbsvorgänge

Von Ministerialrat Boruttau, Berlin, Reichsfinanzministerium

Vortrag, gehalten auf der Tagung über Grunderwerbsteuer in Zell am See im September 1940, hier erweitert

Inhalt:

- A. Grundsätzliches
 - 1. Die Besteuerung der Übertragung des Eigentums ohne Übertragung der Verfügungsmacht,
 - 2. Erwerbsvorgänge zwischen verschiedenen Rechtsträgern,
 - 3. Die Steuerpflichtigkeit des Verpflichtungsgeschäfts,
 - 4. Die Rechtswirksamkeit der Erwerbsvorgänge:
 - a) Nichtige Erwerbsvorgänge,
 - b) Anfechtbare Erwerbsvorgänge,
 - c) Genehmigungsbedürftige Erwerbsvorgänge,
 - d) Bedingte Erwerbsvorgänge.
- B. Die einzelnen Erwerbsvorgänge
 - 1. Der Kaufvertrag,
 - 2. Der Tauschvertrag,
 - 3. Der Übergabe- (Leihgebings-, Auszugs-) Vertrag,
 - 4. Verschmelzungsverträge,
 - 5. Sonstige Einbringungsverträge,
 - 6. Sonstige „andere“ Verpflichtungsgeschäfte,
 - 7. Die Auflassung,
 - 8. Der Eigentumsübergang kraft Gesetzes,
 - 9. Der Eigentumsübergang durch Ausspruch einer Behörde,
 - 10. Das Meistgebot,
 - 11. Die Zwischengeschäfte,
 - 12. Die Einräumung der Verwertungsbefugnis,
 - 13. Die Vereinigung der Anteile und die Weiterübertragung der vereinigten Anteile einer Gesellschaft mit Grundbesitz.

A. Grundsätzliches

1. Die Besteuerung der Übertragung des Eigentums ohne Übertragung der Verfügungsmacht

Es heißt im § 11 StAnpG:

„Für die Berechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften:

1. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden dem Veräußerer zugerechnet.
2. Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen (entgeltlich oder unentgeltlich) übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
3. Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.“

Ein Wirtschaftsgut ist einem anderen zum Zweck der Sicherung übereignet, wenn der andere, der Gläubiger, aus dem Wirtschaftsgut nur Befriedigung wegen der ihm zustehenden Forderung suchen darf. Es kann dies dadurch

geschehen, daß der Gläubiger das Wirtschaftsgut bei der Fälligkeit der Forderung unter Verrechnung mit der Forderung endgültig übernimmt, oder daß er es verwertet und den Verwertungserlös mit seiner Forderung verrechnet. Vor der Fälligkeit der Forderung steht dem Gläubiger eine entsprechende Einwirkung auf das nur zur Sicherung übereignete Wirtschaftsgut nicht zu. Befriedigt sich der Gläubiger nach der Fälligkeit der Forderung aus dem Wirtschaftsgut, so erlischt die Forderung. An die Stelle der Forderung ist der entsprechende Teil des Werts des Wirtschaftsguts oder der entsprechende Teil des Verwertungserlöses getreten. Es gibt keinen Augenblick, in dem dem Gläubiger die Forderung und daneben der Wert des sicherungsübereigneten Wirtschaftsguts zugestanden hätte. Der Gläubiger ist durch die Sicherungsübereignung nicht reicher geworden. Auf der anderen Seite ist der Schuldner durch die Sicherungsübereignung nicht ärmer geworden. Das wirtschaftliche Ergebnis ist — abgesehen von der schnelleren und bequemerer Befriedigungsmöglichkeit, die die Sicherungsübereignung gewährt — dasselbe wie in dem Fall, daß der Gläubiger im Weg der Zwangsvollstreckung Befriedigung aus einem dem Schuldner gehörigen Gegenstand gefunden hätte. Diese Erwägungen zeigen, daß es für

die Besteuerung grundsätzlich, insbesondere für die Vermögensteuer, gerechtfertigt ist, das nur zur Sicherung über-eignete Wirtschaftsgut, das dem Gläubiger nur mit der Bestimmung überlassen worden ist, an die Stelle der Forderung zu treten, nicht dem Gläubiger — neben der Forderung! — sondern dem Schuldner zuzurechnen.

Nicht anders verhält es sich in den Fällen, in denen jemand ein Wirtschaftsgut einem anderen, dem Treuhänder, zu treuen Händen übereignet oder jemand ein Wirtschaftsgut aus der Hand eines Dritten als Treuhänder für einen anderen, den Treugeber, erwirbt. Das Wesen des Treuhandverhältnisses besteht darin: Der Treuhänder ist zwar nach außen hin Eigentümer des Wirtschaftsguts, das er als Treuhänder innehat, er übt aber die Rechte und Pflichten aus dem Eigentum nicht für eigene Rechnung, sondern nach den Weisungen des Treugebers für dessen Rechnung aus, mit anderen Worten: Die Rechte aus dem Eigentum stehen im Innenverhältnis nicht dem Treuhänder, sondern dem Treugeber zu. Mag der Treuhänder auch Eigentümer sein, die Verwertungsbefugnis steht dem Treugeber zu. Und deshalb ist es nur folgerichtig, daß — wiederum unter dem Gesichtspunkt der Vermögensteuer betrachtet — das Treugut dem Treugeber und nicht dem Treuhänder zugerechnet wird.

Es könnte jemand fragen: Wozu diese Ausführungen in einem Vortrag über die Grunderwerbsteuer? Die Antwort lautet: Diese Erwägungen berühren eine der grundsätzlichen Fragen des Grunderwerbsteuerrechts. Man könnte meinen: Wenn jemand ein Wirtschaftsgut, hier ein Grundstück, erwirbt, das wirtschaftlich nicht als ihm gehörend betrachtet und ihm deshalb auch bei der Vermögensteuer nicht zugerechnet wird, so dürfte er für den Erwerb auch nicht Grunderwerbsteuer zu zahlen haben. Im Gegensatz hierzu legt die Begründung zum Grunderwerbsteuergesetz dar, daß dieses Gesetz grundsätzlich die Rechtsvorgänge des Grundstückswechsels, also den Eigentumsübergang als solchen, bzw. das auf ihn abzielende Verpflichtungsgeschäft, der Besteuerung unterwirft. Die Übertragung des Eigentums ist steuerpflichtig, auch wenn mit ihr ein Übergang der wirtschaftlichen Macht nicht verbunden ist. Das ist auch gerechtfertigt. Der Gläubiger, der sich ein Grundstück zur Sicherung übereignen läßt, erstrebt damit den Vorteil der leichteren Befriedigungsmöglichkeit. Der Eigentümer, der einem anderen ein Grundstück zu treuen Händen überträgt, hat ein Interesse daran, diese Rechtsgestaltung anstatt z. B. eine auf den anderen ausgestellte Vollmacht zu wählen. Noch deutlicher als in diesen beiden nur ganz selten vorkommenden Fällen zeigt sich der erstrebte Vorteil in dem dritten Fall des Erwerbs eines Grundstücks durch das Dazwischenschieben eines Treuhänders. Wer diesen Weg des Grundstückserwerbs beschreitet, weiß genau, aus welchem Grund er dies tut. Er tut es deshalb, weil er weiß oder zumindestens damit rechnet, daß der Eigentümer von ihm, sofern er sich als Erwerber offenbart, einen höheren Preis fordert als von dem vorgeschobenen Treuhänder; mitunter weiß er sogar, daß der Eigentümer das Grundstück ihm überhaupt nicht überlassen wird. Es kommt auch vor, daß ein Treuhänder vorgeschoben wird, um einer sonst erforderlichen Genehmigung auszuweichen. Der Erwerb auf dem Umweg über einen Treuhänder erfordert deshalb zu Recht eine zusätzliche Steuer.

Das österreichische Recht enthielt in der Vor Erinnerung 6c zum Gebührentarif eine dieser Regelung entgegen-gesetzte Bestimmung. Grundsätzlich war hier zwar vor-geschrieben: „Rechtsurkunden, wodurch jemand, der im eigenen Namen mit einer anderen Person ein Rechtsgeschäft geschlossen hat, nachträglich erklärt, im Vollmachts-namen einer dritten Person und für diese das Recht erworben zu haben, sind als Vermögensübertragung des Ausstellers an die als Machtgeber bezeichnete Person anzusehen.“ Es war dann aber weiter bestimmt, daß diese Vorschrift nicht Anwendung findet, wenn eine von dem Machtgeber auf das Geschäft lautende und vor dessen Abschluß gerichtlich legalisierte Vollmacht beigebracht

wird. Es ergaben schon die vorstehenden Ausführungen, daß es nicht angebracht erschien, eine entsprechende Vorschrift in das neue Grunderwerbsteuergesetz aufzunehmen. Es kommt hinzu, daß die österreichische Vorschrift in den Fällen zu Unbilligkeiten führen mußte, in denen es, wie mitunter im Zwangsversteigerungsverfahren, nicht mehr möglich war, die gerichtlich legalisierte Vollmacht zu beschaffen. Auch das Reichsstempelgesetz 1913/18 enthielt eine der österreichischen Regelung ähnliche Vorschrift. Tarifnummer 11 a Absatz 2 gemäß wurden Beurkundungen von Übertragungen der Rechte der Erwerber aus Veräußerungsgeschäften hinsichtlich der Stempelpflichtigkeit wie Beurkundungen der Veräußerungen behandelt, sofern nicht der erste Erwerber das Veräußerungsgeschäft erweislich auf Grund eines Vollmachtsauftrags oder einer Geschäftsführung ohne Auftrag für einen Dritten abgeschlossen hat. Diese Vorschrift ist aber schon in das Grunderwerbsteuergesetz von 1919 nicht übernommen worden, weil sie zu Steuerumgehungen benutzt worden war.

2. Erwerbsvorgänge zwischen verschiedenen Rechtsträgern

Das Grunderwerbsteuergesetz besteuert den Grund-stückswechsel. Es müssen deshalb an den Erwerbsvor-gängen verschiedene Rechtsträger beteiligt sein. Eine Steuer gelangt demgemäß nicht zur Entstehung, wenn ein Grundstück aus dem Reichsbahnvermögen (Hinweis auf § 1 des Reichsbahngesetzes vom 4. 7. 1939, RGBl I S. 1205) auf die Reichsfinanzverwaltung übertragen wird, wohl aber dann, wenn ein Grundstück von einer städtischen Grund-stücksverwaltungsGmbH auf die Stadt übergeht, mag auch die Stadt Inhaberin der sämtlichen Anteile der GmbH sein.

Selbständige Rechtsträger sind zunächst die natür-lichen Personen und die Rechtspersonen, die juristischen Personen. Rechtspersonen sind, von den weniger wichtigen abgesehen:

1. Die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien,
2. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
3. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
4. die bergrechtlichen Gewerkschaften,
5. die eingetragenen Vereine,
6. die rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts,
7. die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,
8. die Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffent-lichen Rechts.

Die Rechtsgrundlagen für die Eigenschaft dieser Zu-sammenschlüsse und sonstigen Gebilde als Rechtspersonen sind für das Reich:

- Zu 1: § 1 und § 48 Absatz 1 AktG für die AG und § 219 Absatz 1 AktG für die KommGmbH,
 zu 2: § 13 Absätze 1 und 2 des GmbHGesetzes,
 zu 3: § 17 Absatz 1 des Genossenschaftsgesetzes,
 zu 4: z. B. für Preußen § 96 u. f. des Allgemeinen Ver-gesetzes,
 zu 5: § 21 BGB,
 zu 6: § 80 BGB,
 zu 7: § 15 Absatz 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes,
 zu 8: § 89 BGB und die Sondergesetze. Beispiel: Ge-setz über die Akademie für Deutsches Recht vom 11. 7. 1934 (RGBl I S. 605).

Die entsprechenden Vorschriften für die Ostmark und das Sudetenland sind:

- Zu 1: Ebenfalls § 1, § 48 Absatz 1 und § 219 Absatz 1 AktG. Das Aktiengesetz ist in der Ostmark durch die VO vom 11. 4. 1938 (RGBl I S. 385) und vom 2. 8. 1938 (RGBl I S. 988) und im Sudeten-land durch die VO vom 3. 12. 1938 (RGBl I S. 1725) und vom 9. 2. 1939 (RGBl I S. 176) bereits eingeführt worden,

- zu 2: § 61 Absatz 1 des GmbH-Gesetzes,
 zu 3: § 12 Absatz 1 des Genossenschaftsgesetzes,
 zu 4: § 138 des Allgemeinen österreichischen Berggesetzes,
 zu 5: § 9 des Vereinsgesetzes von 1867,
 zu 7: § 1 des Versicherungsregulativs in Verbindung
 mit dem Vereinsgesetz,
 zu 8: Beispiel: Die Krankenversicherungsanstalt der
 österreichischen Bundesangestellten.

Der Besteuerung unterliegt hiernach der Übergang eines Grundstücks von einer natürlichen Person oder von irgendeiner der genannten Rechtspersonen auf eine andere natürliche Person oder Rechtsperson. Der Besteuerung unterliegt der Übergang eines Grundstücks von einer Rechtsperson auf eine andere oder auf eine natürliche Person auch dann, wenn die erwerbende Person sämtliche Anteile der übertragenden Rechtsperson besitzt, und umgekehrt. Eine Berücksichtigung des Anteilsbesitzes findet nicht statt. Nur für das Einbringen in Familiengesellschaften besteht die Befreiungsvorschrift des § 3 Ziffer 7 GrEStG.

Steuerlich selbständige Rechtsträger sind aber nicht nur die natürlichen Personen und die Rechtspersonen, sondern auch fast alle Gemeinschaften zur gesamten Hand. Gesamthandsgemeinschaften sind nach dem Recht des Altreichs: Die offene Handelsgesellschaft (oHG), die Kommanditgesellschaft (KommG), die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, die Erbengemeinschaft und die eheliche und die fortgesetzte Gütergemeinschaft. Alle diese Gemeinschaften zur gesamten Hand, mit alleiniger Ausnahme der ehelichen und der fortgesetzten Gütergemeinschaft, sind steuerlich selbständige Rechtsträger. Überträgt also eine oHG ein Grundstück auf eine natürliche Person, eine Rechtsperson oder einen anderen selbständigen Rechtsträger, etwa auf eine aus denselben Personen bestehende oHG, so unterliegt dieser Rechtsvorgang ebenso der Besteuerung wie die Übertragung des Grundstücks durch eine natürliche oder Rechtsperson. Der Rechtsvorgang unterliegt als einheitlicher Vorgang der Besteuerung. Das hat zur Folge, daß sich die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Ziffer 1 (Gegenstandswert nicht über 200 RM) nach dem ganzen Objekt, nicht nach dem Anteilsverhältnis der Gesellschafter der oHG richtet. Grundsätzlich besteht die Steuerpflicht auch in vollem Umfang. Nur dann, wenn es sich um Übertragungen zwischen Gesamthandsgemeinschaften und Personen handelt, die an der Gesamthandsgemeinschaft selbst beteiligt sind, greifen die Vergünstigungen des § 5 und des § 6 Platz: Soweit das Anteilsverhältnis an der Gemeinschaft und an dem Grundstück dasselbe ist, wird die Steuer nicht erhoben.

Zwei einfache Beispiele:

A und B sind zu je $\frac{1}{2}$ Gesellschafter einer oHG. A erwirbt von der oHG ein Grundstück. Die Steuer wird zu $\frac{1}{2}$ nicht erhoben.

A und B sind zu je $\frac{1}{2}$ Miteigentümer an einem Grundstück und übertragen das Grundstück an eine oHG, an der A, B und C zu je $\frac{1}{3}$ beteiligt sind. Die Steuer bleibt in Höhe von $2 \times \frac{1}{3}$, d. h. in Höhe von $\frac{2}{3}$ unerhoben und wird nur zu $\frac{1}{3}$ erhoben.

Das gleiche gilt für Übertragungen zwischen Gesamthandsgemeinschaften, an denen ganz oder zum Teil dieselben Personen beteiligt sind. Soweit die gleiche Beteiligung reicht, wird die Steuer nicht erhoben.

Beispiel:

An der übertragenden Gesellschaft sind A und B zu je $\frac{1}{2}$, an der erwerbenden Gesellschaft A, B und C zu je $\frac{1}{3}$ beteiligt. An beiden Gesellschaften sind demnach A und B zu je $\frac{1}{3}$ mitberechtigt; die Steuer bleibt zu $\frac{2}{3}$ unerhoben.

Im Recht der Ostmark und des Sudetenlands gibt es die Rechtsform der Gesamthand nicht, jedoch ist die oHG ebenso gestaltet wie die oHG des Altreichs, so daß die vorstehenden Grundsätze auch für die oHG in der Ostmark und

im Sudetenland zu gelten haben. Die eheliche Gütergemeinschaft des österreichischen Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuchs (ABGB) entspricht ebenfalls in ihrer rechtlichen Wirkung der ehelichen Gütergemeinschaft des BGB. Das ist hier aber ohne Bedeutung, weil auch die eheliche Gütergemeinschaft des Altreichs kein selbständiger Rechtsträger ist.

Aus der Eigenschaft der Rechtspersonen als selbständiger Träger von Rechten und Pflichten und der erwähnten Gesamthandsgemeinschaften als steuerlich selbständiger Rechtsträger ergibt sich noch ein Weiteres: Der Wechsel im Personenstand der selbständigen Rechtsträger unterliegt nicht der Besteuerung. Von vornherein klar erscheint dies für die Rechtspersonen. Eigentümer des Grundstücks ist die Rechtsperson. An dem Eigentum einer AG oder einer GmbH an einem Grundstück ändert sich nichts, wenn die Aktien oder GmbH-Anteile den Eigentümern wechseln. Gleiches gilt aber auch für die steuerlich selbständigen Gesamthandsgemeinschaften. Werden diese in ihrer steuerlichen Selbständigkeit den Rechtspersonen gleichgestellt, so muß sich die Gleichstellung auch auf den Wechsel der Anteilsberechtigten erstrecken. Tritt also ein Gesellschafter aus einer offenen Handelsgesellschaft, die ein Grundstück besitzt, aus und an seiner Stelle ein anderer Gesellschafter ein, so führt dies zu keiner Besteuerung nach dem GrEStG. Es unterliegt weder der Austritt des einen noch der Eintritt des anderen Gesellschafters der Steuer. Das Grundstück ist unverändert dem selbständigen Rechtsträger verblieben. Ebenso ist die Rechtslage, wenn nicht ein persönlich haftender Gesellschafter, sondern ein Kommanditist in die oHG eintritt und die oHG dadurch zur KommG wird. Etwas anderes ist es nur, wenn der selbständige Rechtsträger nur noch aus zwei Personen besteht und von diesen einer ausscheidet. Hier hört der Rechtsträger zu bestehen auf und es findet ein Eigentumsübergang auf den das Vermögen übernehmenden letzten Gesellschafter statt.

Die Miteigentümer eines Grundstücks (Eigentümer nach Bruchteilen, zu ideellen Anteilen) bilden keinen selbständigen Rechtsträger. Jeder Miteigentümer steht dem anderen Miteigentümer selbständig gegenüber. Verkaufen die drei Miteigentümer eines Grundstücks ihre Anteile an einen Erwerber, so liegen drei Steuerfälle vor. Daraus folgt: Die Befreiung wegen Geringfügigkeit des Gegenstandswerts (§ 3 Ziffer 1 GrEStG) ist für jeden Steuerfall getrennt zu beurteilen. Der einzelne Miteigentümer schuldet nur die durch den Verkauf seines Anteils entstehende Steuer, er haftet nicht für die auf die Verkäufe der übrigen Anteile entfallende Steuer. Etwas anderes ist auch nicht aus dem § 2 Absatz 3 Satz 2 des Gesetzes zu entnehmen. Diese Vorschrift lautet: Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstücks, so werden diese Teile als ein Grundstück behandelt. Unter den Teilen eines Grundstücks sind Teilflächen (reale Teile), nicht ideelle Anteile zu verstehen. Beispiel: In einer Urkunde verkauft A seinen $\frac{1}{2}$ Anteil an C und B seinen $\frac{1}{2}$ Anteil an D. Ob die Freigrenzen überschritten sind, ist nach dem Anteil des A und dem Anteil des B selbständig zu entscheiden. Es liegen trotz der Verlautbarung der Verkäufe in einer Urkunde zwei getrennte Steuerfälle vor. In der Ostmark und im Sudetenland sind für diesen Tatbestand Urkunden zulässig und gebräuchlich, die dahin lauten: A und B übertragen ihre Anteile an C und D. Da hierbei nach der Durchführung des Erwerbsgeschäfts dasselbe Ergebnis erzielt ist, daß C und D zu je $\frac{1}{2}$ Miteigentümer des Grundstücks geworden sind, soll unter der Herrschaft des Grunderwerbsteuergesetzes im Gegensatz zu der Beurteilung nach dem Gebührenrecht ebenso wie im Altreich verfahren werden. Es sind zwei Steuerfälle mit besonderen Freigrenzen anzunehmen.

3. Die Steuerpflichtigkeit des Verpflichtungsgeschäfts

Das neue Gesetz knüpft, soweit es sich um den rechtsgeschäftlichen Eigentumserwerb handelt, die Steuerpflicht bereits an das Verpflichtungsgeschäft. Es weicht hierdurch von dem bisherigen Gesetz ab, stimmt aber mit

dem österreichischen Gebührenrecht überein. Der Steuer unterliegt demgemäß nach dem Sprachgebrauch des bürgerlichen Rechts des Altreichs das Geschäft, durch das sich jemand zur Übertragung des Eigentums an dem Grundstück verpflichtet und durch das der andere Vertragsteil den Anspruch auf die Übereignung erwirbt, nach dem in der Ostmark und im Sudetenland noch geltenden Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch der „Titel“. Der § 424 ABGB zählt als Titel der mittelbaren (abgeleiteten) Erwerbung des Eigentums auf: den Vertrag, die Verfügung auf den Todesfall, den richterlichen Ausspruch und die Anordnung des Gesetzes. Von diesen Titeln interessiert hier im Rahmen der rechtsgeschäftlichen Übertragung des Eigentums nur der Vertrag. Dieser Vertrag geht in seiner Wirkung über den obligatorischen Vertrag im Sinn des Rechts des Altreichs hinaus. Nach beiden Rechten ist zum Erwerb des Eigentums noch die Eintragung des neuen Eigentümers in das Grundbuch, im § 431 ABGB Einverleibung genannt, erforderlich. Die Eintragung hat nach beiden Rechten die formelle Eintragungsbewilligung des bisherigen Eigentümers zur Voraussetzung. Diese Eintragungsbewilligung muß im Altreich in öffentlicher oder öffentlich beglaubigter Urkunde (§ 29 der Grundbuchordnung) erklärt werden. Nach § 432 und § 433 ABGB muß sie in einer beglaubigten oder öffentlichen Vertragsurkunde oder in einer besonderen Urkunde abgegeben werden. Wird sie in einer besonderen Urkunde erklärt, so wird sie Auflassung genannt. Nach dem Recht des Altreichs bedarf es zum Eigentumsübergang aber außerdem noch der Auflassung, d. h. der von dem Veräußerer und dem Erwerber in Anwesenheit beider Teile vor einem Gericht (Grundbuchamt, Amtsgericht oder Vergleichsgericht) oder einem Notar abzugebenden Erklärung, daß das Eigentum von dem Veräußerer auf den Erwerber übergehen soll (Hinweis auf § 925 BGB, § 1 der WD über Auflassungen usw. vom 11. 5. 1934, RGBl I S. 378, § 1 der 2. WD über Auflassungen vom 9. 1. 1940, RGBl I S. 46). Der Verpflichtungsvertrag ist der schuldrechtliche, die Auflassung der dingliche Vertrag. Darin nun, daß es nach österreichischem Recht des dinglichen Vertrags nicht bedarf, liegt die erwähnte weitergehende Wirkung des Vertrags als Titel; man kann sagen, daß dem Titel bereits ein dingliches Moment innewohnt: durch den Vertrag erklären die Beteiligten bereits ihren Willen, Eigentum zu geben und zu nehmen. Nur so ist es auch möglich, daß § 424 ABGB den richterlichen Ausspruch und die Anordnung des Gesetzes mit dem Vertrag auf eine Stufe stellt. Durch den richterlichen Ausspruch und die Anordnung des Gesetzes wird nämlich bereits Eigentum erworben. Dieses Eigentum unterscheidet sich aber von dem Eigentum des eingetragenen Eigentümers dadurch, daß es dem gutgläubigen Erwerber gegenüber nicht wirkt. Den Schutz gegen den gutgläubigen Erwerb gewährt auch bei dem Übergang durch richterlichen Ausspruch und kraft Gesetzes ebenso wie im Altreich erst die Eintragung ins Grundbuch. Insofern stehen der Vertrag auf der einen und der richterliche Ausspruch und die Anordnung des Gesetzes auf der anderen Seite einander gleich, als sie die materiellrechtlichen Grundlagen für den Erwerb des bürgerlichen Eigentums bilden.

4. Die Rechtswirksamkeit der Erwerbsvorgänge

Die Erwerbsvorgänge müssen rechtswirksam sein. § 313 Satz 1 BGB gemäß bedarf das Verpflichtungsgeschäft als ein Vertrag, durch den sich der eine Teil verpflichtet, das Eigentum an einem Grundstück zu übertragen, der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung. Ein ohne Beobachtung dieser Form geschlossener Vertrag wird aber gültig, wenn die Auflassung und die Eintragung in das Grundbuch erfolgen. Der Auflassung innerhalb des rechtsgeschäftlichen Verkehrs wird jetzt wohl immer ein formgerechtes Verpflichtungsgeschäft vorausgehen. Im § 2 der WD über Auflassungen usw. vom 11. 5. 1934 (RGBl I S. 378) ist nämlich bestimmt, daß die Auflassung nur bei Vorlage oder gleichzeitiger Errichtung der Urkunde über das Veräußerungsgeschäft entgegengenommen werden soll. Ist also zunächst nur ein privatschriftlicher Verpflichtungsvertrag geschlossen

worden, so muß doch vor oder bei der Auflassung der gerichtliche oder notarielle Abschluß nachgeholt werden. Im Gegensatz zu dieser Rechtslage im Altreich enthält das österreichische Recht keine Formvorschrift für das Verpflichtungsgeschäft. In der Ostmark und im Sudetenland sind deshalb auch privatschriftliche, sogar mündliche Grundstückskauf- und -tauschverträge gültig. Auf sie kann bereits eine Klage auf Erfüllung, d. h. auf Abgabe der Auflassungserklärung, gegründet werden.

a) Nichtigkeitsvorgänge

Als Grund der Nichtigkeit kommt im Altreich vor allem der Formmangel in Betracht. Ist bei dem Abschluß eines Kaufvertrags oder der Erklärung einer Auflassung die vorgeschriebene Form nicht gewahrt, so sind der Kaufvertrag oder die Auflassung nichtig und unterliegen deshalb nicht der Besteuerung. Für diese formungültigen Geschäfte ist aber von besonderer Bedeutung die Vorschrift des § 5 Absatz 3 StAnpG. Es heißt hier: Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels nichtig, so ist dies für die Besteuerung insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen. Als Beispiel diene der folgende Tatbestand: V kauft durch mündlichen Vertrag von A einen Bauplatz, bezahlt den Kaufpreis und errichtet darauf ein Wohnhaus, in dem er mit seiner Familie von A unangefochten wohnt. Notarieller Kauf und Übereignung unterbleiben. Es ist Steuerpflicht gegeben. Wird einmal entgegen der Vorschrift des § 2 der im vorigen Absatz erwähnten WD vom 11. 5. 1934 bereits auf Grund eines mündlichen oder privatschriftlichen Vertrags die Auflassung entgegengenommen, so geben die Beteiligten durch die Erklärung der Auflassung zu erkennen, daß sie das wirtschaftliche Ergebnis des nichtigen Kaufvertrags eintreten lassen wollen. Es entsteht dann die Steuerpflicht mit der Auflassung, sofern der eben erwähnte Wille nicht schon aus früher zutage getretenen Umständen zu erkennen war. Um Irrtümern vorzubeugen, weise ich noch ausdrücklich darauf hin, daß hier nicht die Auflassung, sondern der als gültig behandelte Kaufvertrag der Besteuerung unterliegt. Für den Geltungsbereich des ABGB sind diese Erwägungen gegenstandslos, weil in diesem Recht eine Formvorschrift für das Verpflichtungsgeschäft nicht besteht und es eine Auflassung nicht gibt.

Ein weiterer Grund der Nichtigkeit ist der Mangel der Geschäftsfähigkeit oder der Rechtsfähigkeit. Dieser Grund kann sowohl im Altreich (§ 104 und § 105 BGB, ein Vertragsteil ist wegen Geisteskrankheit unmündig usw.) als auch in der Ostmark und im Sudetenland (§ 865 ABGB, Mangel des Gebrauchs der Vernunft usw.) gegeben sein. Für diese Fälle enthält § 5 Absatz 3 StAnpG dieselbe Regelung wie für die wegen Formmangels nichtigen Geschäfte.

Nichtig sind schließlich nach §§ 117, 134, 138 BGB und §§ 916, 879 ABGB Rechtsgeschäfte, die nur zum Schein geschlossen sind, und Rechtsgeschäfte, die gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstoßen. Doch werden Grundstücksgeschäfte, die aus diesen Gründen nichtig sind, wohl kaum abgeschlossen werden. § 138 BGB führt unter den gegen die guten Sitten verstoßenden Rechtsgeschäften insbesondere die wucherischen Geschäfte an. Daß solche Grundstücksgeschäfte nicht vorkommen, verbürgt schon die Tätigkeit des Reichskommissars für die Preisbildung. Sollte doch einmal ein Grundstücksgeschäft abgeschlossen werden, das gegen ein gesetzliches Verbot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt, so greift § 5 Absatz 2 StAnpG ein. Die Besteuerung wird durch diese Nichtigkeitsgründe nicht ausgeschlossen. Es dürfte aber § 17 Absatz 1 GrEStG entsprechend anzuwenden sein, wenn die Beteiligten von der Durchführung des Geschäfts absehen. Wenn im § 17 Absatz 1 vorgeschrieben ist, daß die Aufhebung eines Verpflichtungsgeschäfts zur Nichterhebung oder Erstattung der Steuer führt, so kann es bei dem Absehen der Beteiligten von einem nichtigen Geschäft nicht anders sein. Es geht nicht an, in solchen

Fällen die Steuer für das gültige Geschäft fallen zu lassen, für das nichtige aber zu erheben.

Nichtige Erwerbsvorgänge unterliegen, sofern nicht im einzelnen Fall die Voraussetzungen des § 5 Absätze 2 und 3 StAnpG erfüllt sind, keiner Steuer. Das Finanzamt hat deshalb eine Steuer nicht festzusetzen, wenn der Grund der Nichtigkeit ersichtlich oder auf Grund von Ermittlungen festgestellt ist. Hat das Finanzamt aus Unkenntnis der Nichtigkeit (Beispiel: Der Verkäufer oder der Käufer ist wegen Geisteskrankheit entmündigt) die Steuer festgesetzt und wird die Nichtigkeit im Rechtsmittelverfahren mit Erfolg geltend gemacht, so ist der Steuerbescheid aufzuheben und die schon gezahlte Steuer zu erstatten. Wird die Nichtigkeit erst nach Rechtskraft des Steuerbescheids geltend gemacht, so bin ich der Auffassung, daß der Steuerbescheid trotz der Vorschrift des § 94 Absatz 1 Ziffer 2 Halbsatz 2 AO doch noch aufgehoben werden kann. Dies gebietet die Vorschrift des § 1 Absatz 1 StAnpG. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, daß nichtige Grundstücksgeschäfte — von den gesetzlichen Ausnahmen abgesehen — überhaupt nicht versteuert werden. Die formelle Rechtskraftwirkung muß hinter dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zurücktreten.

b) Anfechtbare Erwerbsvorgänge

Grundstücksgeschäfte sind ebenso wie andere Rechtsgeschäfte anfechtbar wegen Irrtums, arglistiger Täuschung und Drohung (§ 119 und § 123 BGB) und entsprechend nach dem Sprachgebrauch des ABGB wegen Irrtums, List sowie ungerechter und gegründeter Furcht (§ 871 und § 870 ABGB). Die anfechtbaren Erwerbsvorgänge sind an sich (schwebend) wirksam und unterliegen der Besteuerung. § 5 Absatz 4 StAnpG gemäß ist die Anfechtbarkeit insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist. Die angefochtenen Erwerbsvorgänge sind nach erfolgter Anfechtung als von Anfang an unwirksam anzusehen. Die Schlussfolgerung hieraus zieht § 5 Absatz 5 StAnpG: Ist ein anfechtbares Rechtsgeschäft mit Erfolg angefochten worden, so ist die Steuerfestsetzung, die auf Grund des angefochtenen Rechtsgeschäfts erfolgt ist, zurückzunehmen oder zu ändern und die entrichtete Steuer zu erstatten.

c) Genehmigungsbedürftige Erwerbsvorgänge

Zahlreich sind die Bestimmungen, die die Genehmigung von Grundstücksgeschäften vorschreiben. Diese Vorschriften sind zu einem Teil in dem deutschen und dem österreichischen Bürgerlichen Gesetzbuch, zum anderen Teil in Sondergesetzen enthalten. So bedarf nach § 1821 BGB der Vormund der Genehmigung des Vormundschaftsgerichts zur Verfügung über ein Grundstück (des Mündels), zur Verfügung über eine Forderung, die auf Übertragung des Eigentums an einem Grundstück gerichtet ist, zur Eingehung der Verpflichtung zu einer dieser Verfügungen und zu einem Vertrag, der auf den entgeltlichen Erwerb eines Grundstücks gerichtet ist. Teilweise entsprechende Genehmigungen des Vormundschaftsgerichts sind in § 1643 und in § 1686 BGB für Rechtsgeschäfte des Vaters oder der Mutter für ein unter elterlicher Gewalt stehendes Kind vorgesehen. Aus dem ABGB sei die Bestimmung des § 232 erwähnt: Ein unbewegliches Gut kann nur im Notfall oder zum offensibaren Vorteil des Minderjährigen mit Genehmigung des vormundschaftlichen Gerichts . . . veräußert werden. Des weiteren machen die nach den Art. 86 u. f. GGWB unberührt gebliebenen landesgesetzlichen Vorschriften den Erwerb von Grundstücken durch juristische Personen oder durch Ausländer von staatlicher Genehmigung abhängig.

Aus den Sondergesetzen, die Genehmigungen von Grundstücksgeschäften anordnen, greife ich heraus:

1. das Gesetz über die Anschließung von Wohnsiedlungsgebieten vom 22. 9. 1933 (RGBl I S. 659) § 4 Absatz 1,

2. die Grundstücksverkehrsbesanntmachung vom 26. 1. 1937 (RGBl I S. 35) § 2 Absätze 1 und 3,
3. die Erste DurchWD zum Gesetz über die Sicherung der Reichsgrenze und über Vergeltungsmaßnahmen vom 17. 8. 1937 (RGBl I S. 905) in der Fassung vom 27. 2. 1939 (RGBl I S. 356) § 2,
4. das Gesetz über die Neugestaltung deutscher Städte vom 4. 10. 1937 (RGBl I S. 1054) § 4 Absatz 2,
5. die WD über den Einfluß des jüdischen Vermögens vom 3. 12. 1933 (RGBl I S. 1709) § 8.

Weitere derartige Sondergesetze sind in dem Erläuterungsbuch von Boruttan-Klein auf den Seiten 480 bis 482 aufgeführt.

Für die genehmigungspflichtigen Geschäfte stellt § 3 Absatz 5 Ziffer 5 Buchstabe b StAnpG, eingeführt durch § 19 GrStG, klar, daß die Steuerschuld entsteht „mit der Genehmigung, wenn ein Erwerbsvorgang der Genehmigung einer Behörde bedarf“. Was hierdurch für die Erwerbsvorgänge ausgesprochen worden ist, die der Genehmigung einer Behörde bedürfen, muß auch für die Erwerbsvorgänge gelten, deren Wirksamkeit von einer sonstigen Genehmigung abhängt. Diese Erwerbsvorgänge sind ebenso wie die zuerst bezeichneten vor der Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam. Als Beispiele aus dem BGB seien genannt die Fälle des § 108: Schließt ein Minderjähriger, der das siebente Lebensjahr vollendet hat, einen Vertrag ohne die erforderliche Einwilligung des gesetzlichen Vertreters, so hängt die Wirksamkeit des Vertrags von der Genehmigung des Vertreters ab, und des § 1396: Verfugt die Frau (bei dem gesetzlichen Güterstand der Verwaltung und Nutznießung des Ehemanns) ohne Einwilligung des Mannes über eingebrachtes Gut, so hängt die Wirksamkeit des Vertrags von der Genehmigung des Mannes ab. Ein Beispiel aus dem ABGB gibt § 865: Personen, welche von einem Vater, Vormund oder Kurator abhängen, können zwar ein bloßes zu ihrem Vorteil gemachtes Versprechen (Angebot) annehmen; wenn sie aber eine damit verknüpfte Last übernehmen oder selbst etwas versprechen (wie bei jedem Kaufvertrag), hängt die Gültigkeit des Vertrags nach den gegebenen Vorschriften in der Regel von der Einwilligung des Vertreters oder zugleich des Gerichts ab. Daß diese Einwilligung nicht der Einwilligung (vorherigen Zustimmung), sondern der Genehmigung (nachträglichen Zustimmung) des Rechts des Altreichs entspricht, ergibt sich aus dem letzten Satz des § 865: Bis diese Einwilligung erfolgt, kann der andere Teil nicht zurücktreten, aber eine angemessene Frist zur Erklärung verlangen.

Von Genehmigungen spricht man auch vielfach im Rahmen der Tätigkeit der Preisbehörden. Jedoch zu Unrecht. Denn die WD über das Verbot von Preiserhöhungen vom 26. 11. 1936 (RGBl I S. 955) sieht eine allgemeine Genehmigung von Veräußerungen, also auch der Grundstücksveräußerungen, nicht vor. Es sind nur Preiserhöhungen über den Preisstand vom 18. 10. 1936 verboten und unter Strafe gestellt. Die vermeintliche Genehmigung enthält in den Fällen, in denen der vereinbarte Kaufpreis die Billigung der Preisbehörde findet, nur den Ausspruch, daß der Preis nicht beanstandet wird, weil er im Rahmen des erwähnten Preisniveaus liegt. Lediglich bei dem selten eintretenden Tatbestand des § 3 der WD, inhalts dessen der Reichskommissar für die Preisbildung oder die von ihm beauftragte Stelle (Preisbehörde) Ausnahmen von dem Verbot der Preiserhöhung zulassen können, kann, sofern es sich um eine solche Zulassung im Einzelfall handelt, von einer die Wirksamkeit des Vertrags erst herbeiführenden Genehmigung gesprochen werden. Deshalb ist auch in der WD zur Sicherung der Preisüberwachung bei Grundstücken vom 8. 7. 1938 (RGBl I S. 850), in der ein Zusammenarbeiten der Grunderwerbsteuerstellen mit den Preisbehörden vorgesehen ist, ausdrücklich festgestellt worden, daß das Recht zur Erhebung der Grunderwerbsteuer von dem durch die Absendung der Mitteilung eingeleiteten Verfahren unberührt bleibt. Nur die Aushändigung der Un-

bedenklichkeitsbescheinigung ist von bestimmten, in der *VO* bezeichneten Voraussetzungen abhängig gemacht. Wird der Kaufvertrag infolge einer Beanstandung durch die Preisbehörde aufgehoben, so ist die Steuer gemäß § 17 Absatz 1 Ziffer 1 *GrEStG* zu erstatten oder nicht zu erheben. Wird der Vertrag zu dem von der Preisbehörde nur für zulässig erachteten geringeren Preis durchgeführt, so gilt das gleiche bezüglich der auf den Unterschiedsbetrag entfallenden Steuer (§ 17 Absatz 3 Ziffer 1). — Der Preisstop*VO* vom 26. 11. 1936 entsprechen für die Ostmark die *VO* vom 29. 3. 1938 (*RGBl* I S. 940) und für das Sudetenland die *VO* vom 22. 10. 1938 (*RGBl* I S. 1456). Es bestehen keine die Grunderwerbsteuer berührenden Besonderheiten. Die oben erwähnte *VO* vom 8. 7. 1938 ist durch die *VO* vom 17. 9. 1940 (*RGBl* I S. 1287) in der Ostmark und im Sudetenland eingeführt worden.

d) Bedingte Erwerbsvorgänge

Wir unterscheiden die aufschiebende und die auflösende Bedingung. Beispiel für einen aufschiebend bedingten Kaufvertrag: Ein in Köln wohnender Beamter kauft ein Grundstück in Berlin für den Fall, daß er bis zum 1. 4. 1941 nach Berlin versetzt wird. Beispiel für einen auflösend bedingten Kaufvertrag: Derselbe Beamte kauft ein Grundstück in Köln, vereinbart aber zugleich, daß der Kauf hinfällig werden soll, wenn er bis zum 1. 4. 1941 von Köln wegversetzt werden sollte. Für beide Arten von Bedingungen enthält § 158 *BGB* die Regelung ihrer bürgerlich-rechtlichen Wirkung. Wird ein Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung vorgenommen, so tritt die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung mit dem Eintritt der Bedingung ein (§ 158 Absatz 1). Wird ein Rechtsgeschäft unter einer auflösenden Bedingung vorgenommen, so endet mit dem Eintritt der Bedingung die Wirkung des Rechtsgeschäfts; mit diesem Zeitpunkt tritt der frühere Rechtszustand wieder ein (§ 158 Absatz 2).

Für die aufschiebend bedingten Erwerbsvorgänge bestimmt § 3 Absatz 5 Ziffer 5 Buchstabe a *StAnpG*: Die Steuerschuld entsteht mit dem Eintritt der Bedingung, wenn die Wirksamkeit eines Erwerbsvorgangs von dem Eintritt einer Bedingung abhängig ist. Das gilt entsprechend auch für teilbedingte Geschäfte. Hier entsteht die Steuerschuld bezüglich des unbedingten Teils schon mit dem Erwerbsvorgang, bezüglich des bedingten Teils mit dem Eintritt der Bedingung. Beispiel: A kauft ein Hausgrundstück, auf dem er ein Geschäft einrichten will, zum Preis von 20 000 *RM*. „Der Kaufpreis erhöht sich um 3 000 *RM*, falls A im Durchschnitt der ersten drei Jahre einen Jahresumsatz von mehr als 100 000 *RM* erzielt.“ Die Steuerschuld entsteht in Höhe von 5 vom Hundert von 20 000 *RM* = 1 000 *RM* mit dem Abschluß des Kaufvertrags, in Höhe von 5 vom Hundert von 3 000 *RM* = 150 *RM* mit dem Eintritt der Bedingung.

Für die auflösend bedingten Erwerbsvorgänge entsteht die Steuerschuld mit dem Erwerbsvorgang selbst oder mit der Erteilung der etwa erforderlichen Genehmigung. Tritt die auflösende Bedingung ein, so ist § 4 Absatz 2 *StAnpG* gemäß zu verfahren. Die Steuerfestsetzung ist zurückzunehmen oder zu ändern, zubielt gezahlte Steuern sind zu erstatten. Tritt die auflösende Bedingung nicht ein, so bleibt die Steuerfestsetzung bestehen.

Für die genehmigungsbedürftigen und die aufschiebend bedingten Geschäfte ist noch folgende Frage von Bedeutung: Ist die Steuer nach der Sach- und Rechtslage vom Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs, insbesondere des Abschlusses des Kaufvertrags, oder vom Zeitpunkt der Erteilung der Genehmigung bzw. des Eintritts der Bedingung zu berechnen? Eine Änderung der Rechtslage wird einstweilen nicht eintreten. Das neue Grunderwerbsteuergesetz findet Anwendung nur auf Erwerbsvorgänge, die nach seinem Inkrafttreten vorgenommen wurden oder eingetreten sind, und hier wird die Rechtslage einstweilen die gleiche bleiben. Andererseits ist das vor dem 1. 5. 1940 in Geltung gewesene Recht noch anzuwenden, wenn das Veräußerungsgeschäft vor dem 1. 5. 1940 beurkundet

(Ostmark und Sudetenland: abgeschlossen) oder das Meistgebot (Meistbot) vor dem 1. 5. 1940 abgegeben worden ist. Hier ist das bisherige Recht noch uneingeschränkt anzuwenden, also auch in den Fällen, in denen die Erteilung der Genehmigung oder der Eintritt der Bedingung in die Zeit nach dem 30. 4. 1940 fällt. Es kann aber eine Änderung des Sachverhalts eintreten und diese Änderung kann auf die Anwendung einer Befreiungsvorschrift von Einfluß sein. Hier gilt folgendes: Im allgemeinen ist der Tatbestand so der Besteuerung zugrunde zu legen, wie er sich zur Zeit des Abschlusses des Vertrags darstellt; denn diesen Tatbestand haben die Beteiligten zum Gegenstand des Geschäftsabschlusses und damit ihrer Willensrichtung gemacht. Hinsichtlich der genehmigungsbedürftigen Rechtsgeschäfte kommt hinzu, daß die privatrechtliche Genehmigung nach § 184 Absatz 1 *BGB* und die öffentlich-rechtliche Genehmigung entsprechend auf den Zeitpunkt der Vornahme des Geschäfts zurückwirken. Es ist aber bei aufschiebend bedingten Verträgen der Tatbestand zur Zeit des Eintritts der Bedingung maßgebend, wenn die Beteiligten gerade die Erfüllung dieses Tatbestands zur Bedingung der Gültigkeit des Geschäfts gemacht, also nur ein Geschäft mit diesem bestimmt bezeichneten Inhalt gewollt haben. Beispiel: Der Agent A kauft von der ihm bis dahin unbekanntem Witwe B ein Grundstück. Die Genehmigung, die nach dem Gesetz über die Aufschließung von Wohnsiedlungsgebieten erforderlich ist, wird ein Jahr nach Abschluß des Kaufvertrags erteilt. Kurz zuvor haben A und B geheiratet und allgemeine Gütergemeinschaft vereinbart. Die Steuerschuld entsteht zwar erst mit der Genehmigung, aber nach Maßgabe des Inhalts des Kaufvertrags. Andererseits: X überläßt sein Grundstück seinem Sohn und dessen Braut unter der Bedingung der Eheschließung. Hier ist der Wille des X auf die Überlassung an seinen Sohn und dessen Ehefrau gerichtet. Es greift die Befreiungsvorschrift des § 3 Ziffer 6 ein, sofern die Eheleute einen Güterstand vereinbaren, kraft dessen die Ehefrau das Grundstück ohne besondere rechtsgeschäftliche Übertragung (vom Mann auf die Frau) miterwerben würde.

B. Die einzelnen Erwerbsvorgänge

1. Der Kaufvertrag

Der Kaufvertrag ist das wichtigste der auf die Übertragung des Eigentums gerichteten schuldrechtlichen Geschäfte. Er überwiegt in der Häufigkeit seines Vorkommens die übrigen Verpflichtungsgeschäfte derart, daß der Gesetzgeber sich veranlaßt gesehen hat, ihn als steuerpflichtigen Erwerbsvorgang besonders zu benennen und den anderen Rechtsgeschäften, die den Anspruch auf Übereignung begründen, voranzustellen (Hinweis auf § 1 Absatz 1 Ziffer 1). Der Kaufvertrag ist der zur Übereignung eines Gegenstands, hier eines Grundstücks, gegen Geld verpflichtende Vertrag. So heißt es im § 433 Absatz 2 *BGB*: Der Käufer ist verpflichtet, dem Verkäufer den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen. Entsprechend enthält § 1053 *ABGB* die Worte „um eine bestimmte Summe Geldes“. Die Gegenleistung des Erwerbers muß hiernach — wenigstens zur Hauptsache — in der Zahlung eines Geldbetrags bestehen. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, sondern in anderen Gegenständen, so liegt ein Tausch vor. Übernimmt der Erwerber weder die Verpflichtung zur Zahlung eines Kaufpreises noch die Verpflichtung zur Verschaffung einer Sache oder eines Rechts, sondern zum Beispiel die Verpflichtung zum Verzicht auf ihm zustehende Rechte, zur Vornahme einer sonstigen Handlung (Dienst- oder Arbeitsleistung) oder zu einer Unterlassung, so ist der Vertrag ebenso wie der Tauschvertrag zu den „anderen Rechtsgeschäften, die den Anspruch auf Übereignung begründen“ zu rechnen.

Welcher Form der Kaufvertrag unterliegt, habe ich bereits im Teil A unter Abschnitt 4 behandelt. Nach § 313 Absatz 1 *BGB* bedarf der Grundstückskaufvertrag der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung. Im Geltungsbereich des *ABGB* ist eine besondere Form nicht vor-

geschrieben. Der Kaufvertrag kann auch mündlich oder privatschriftlich abgeschlossen werden (Hinweis auf § 883 BGB). Wird ein Kaufvertrag über ein im Geltungsbereich des BGB gelegenes Grundstück außerhalb dieses Geltungsbereichs abgeschlossen, so genügt nach Artikel 11 Absatz 1 Satz 2 EGVGB die Beobachtung der Gesetze des Orts, an dem der Kaufvertrag abgeschlossen wird. Daraus ergibt sich zum Beispiel, daß ein in Wien abgeschlossener Kaufvertrag über ein Berliner Grundstück auch dann rechtswirksam ist, wenn er mündlich oder privatschriftlich abgeschlossen ist.

Als besondere Arten des Kaufs behandelt das BGB den Kauf nach Probe und den Kauf auf Probe, den Wiederkauf und den Vorkauf.

Ein Kauf nach Probe ist im Grundstücksverkehr nicht möglich. Ein Kauf auf Probe, d. h. ein Kauf, bei dem die Billigung des gefahten Gegenstands im Belieben des Käufers steht, wird im Grundstücksverkehr kaum vorkommen. Sollte dies doch einmal der Fall sein, so greifen § 495 BGB und § 1080 ABW ein: Der Kauf ist im Zweifel unter der aufschiebenden Bedingung der Billigung des Käufers geschlossen. Er unterliegt der Besteuerung, nur entsteht die Steuerpflicht erst mit dem Eintritt der Bedingung, d. h. mit der Billigung des Käufers. Das ABW enthält noch besondere Vorschriften über den Verkauf mit Vorbehalt eines besseren Käufers. Es ist dies ein Kaufvertrag mit dem Vorbehalt, daß der Verkäufer, wenn sich innerhalb einer bestimmten Frist ein besserer Käufer meldet, diesen vorzuziehen befugt ist. In § 1083 und § 1084 ist für diese Art von Kaufverträgen bestimmt: Ist das Kaufstück noch nicht übergeben worden, so ist die Wirksamkeit des Vertrags bis zum Eintritt der Bedingung aufgeschoben. Ist das Kaufstück bereits übergeben worden, so ist der Kaufvertrag abgeschlossen; er wird durch den Eintritt der Bedingung wieder aufgelöst. Nach dem Recht des Altreichs ist nicht eine aufschiebende oder eine auflösende Bedingung als gegeben anzusehen, je nachdem die Übergabe bereits erfolgt ist oder nicht, sondern immer eine auflösende Bedingung. Das hat zur Folge, daß die Steuerpflicht bereits mit dem Abschluß des Vertrags entsteht. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet, dieselbe Beurteilung auch in der Ostmark und im Sudetenland Platz greifen zu lassen.

Der Wiederkauf. Von dem Wiederkauf handeln § 497 u. f. BGB. Hat sich der Verkäufer in dem Kaufvertrag das Recht des Wiederkaufs vorbehalten, so kommt der Wiederkauf mit der Erklärung des Verkäufers gegenüber dem Käufer, daß er das Wiederkaufsrecht ausübe, zustande; die Erklärung bedarf nicht der für den Kaufvertrag bestimmten Form. Der Steuer unterliegt der ursprüngliche Kaufvertrag und der durch die Erklärung des Verkäufers zustande gekommene zweite Kaufvertrag mit umgekehrten Parteirollen, nicht dagegen der Vorbehalt des Wiederkaufsrechts. Indessen greifen bei der Ausübung des Wiederkaufsrechts die Vorschriften des § 17 ein. Übt der Verkäufer das Wiederkaufsrecht aus und erwirbt er darauf das Eigentum an dem Grundstück zurück — das Eigentum fällt nicht etwa von selbst zurück —, so wird sowohl die Steuer für den Rückwerb als auch die Steuer für den ursprünglichen Kaufvertrag nicht erhoben oder erstattet, wenn der Rückwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuerpflicht für den ursprünglichen Kaufvertrag stattfindet (§ 17 Absatz 2 Ziffer 1). Von einem Wiederkauf im eigentlichen Sinn als einem Vertrag, durch den der ursprüngliche Käufer zur Übertragung von Eigentum verpflichtet ist, dürfte man an sich nur sprechen, wenn der Verkäufer das Eigentum bereits auf den Käufer übertragen hat. War das Eigentum noch nicht übergegangen, so liegt in der Erklärung des Wiederkaufs durch den Verkäufer richtig eine rücktrittsähnliche Aufhebung des noch nicht erfüllten Vertrags. Das BGB läßt aber eine Ausübung des Wiederkaufsrechts schon vor der Aufhebung, sogar vor der Übergabe zu (Staudinger 10. Aufl. § 497 Bemerkung 15). In Anlehnung hieran bestimmt § 17 Absatz 1 Ziffer 1 GrEStG, daß die Steuer für den Erwerbsvorgang, hier den ersten Kauf, nicht erhoben oder erstattet wird, wenn

die Aufhebung des Erwerbsvorgangs durch Ausübung eines Wiederkaufsrechts innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuerpflicht stattfindet. Die Vorschriften des BGB über den Wiederkauf (§ 1068 bis § 1070) bieten steuerliche keine Besonderheiten.

Der Vorkauf. Das Vorkaufsrecht ist im Recht des Altreichs die Befugnis, die vom Eigentümer an einen Dritten verkaufte Sache unter den Bedingungen des geschlossenen Kaufs oder unter gewissen im voraus bestimmten anderen Bedingungen käuflich zu übernehmen. Die Ausübung des Vorkaufsrechts erfolgt durch Erklärung gegenüber dem Verpflichteten, d. h. demjenigen, der das Vorkaufsrecht eingeräumt hat. Die Erklärung bedarf nicht der für den Kaufvertrag bestimmten Form, kann also auch mündlich ausgesprochen werden. Mit der Ausübung des Vorkaufsrechts kommt der Kauf zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten zustande. Es gibt ein persönliches Vorkaufsrecht (§ 504 u. f. BGB), das Rechtsbeziehungen nur zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten begründet, und ein dingliches, in das Grundbuch einzutragendes Vorkaufsrecht (§ 1094 u. f. BGB). Dieses wirkt gegen den Dritten (Käufer) und kann für mehrere oder für alle Verkaufsfälle durch den Eigentümer und seinen Nachfolger im Eigentum bestellt werden. Der Steuer unterliegen der Kaufvertrag mit dem Dritten und der durch die Ausübung des Vorkaufsrechts zustande gekommene Kaufvertrag zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten, nicht aber die Einräumung des Vorkaufsrechts. Die Ausübung des persönlichen Vorkaufsrechts beeinträchtigt an sich noch nicht den Auflassungsanspruch des Dritten, sie wird aber meist zur Aufhebung des Kaufvertrags mit dem Dritten führen. Das berechtigt dann zu dem Antrag auf Nichterhebung oder Erstattung der Steuer gemäß § 17 Absatz 1 GrEStG.

Das ABW kennt ein Vorkaufsrecht nur zugunsten des Obereigentümers (§ 1141) oder zugunsten des Verkäufers (§ 1072). In diesem Fall handelt es sich darum, daß jemand eine Sache mit der Bedingung verkauft, daß der Käufer, wenn er die Sache weiter verkaufen will, dem Verkäufer die Einlösung anzubieten hat. Diese Besonderheit hat aber keinen Einfluß auf die steuerliche Beurteilung.

Außer dem soeben behandelten vertraglich eingeräumten Vorkaufsrecht gibt es sowohl auf dem Gebiet des Privatrechts als auch im öffentlichen Recht noch das gesetzliche Vorkaufsrecht. Das BGB gewährt den anderen Miterben ein Vorkaufsrecht für den Fall, daß ein Miterbe seinen Anteil am Nachlaß an einen Dritten verkauft (§ 2034 BGB). Die Ausübung dieses Vorkaufsrechts löst aber keine Steuerpflicht aus (Hinweis auf den hier folgenden Absatz „Erbchafts Kauf und Erbteils Kauf“). Zahlreichen gesetzlichen Vorkaufsrechten begegnen wir auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts. Ich nenne als Beispiel das Vorkaufsrecht gemäß § 5 des Städtebaugesetzes vom 4. 10. 1937 (RGBl I S. 1054). Hiernach steht der Gemeinde oder dem von ihr bezeichneten Berechtigten ein Vorkaufsrecht für die Grundstücke zu, die in dem sogenannten „Bereich“ liegen. Ein Beispiel aus der Ostmark: Die Gemeinde Wien hat nach dem Gesetz RGBl 1922, 126 in der Fassung der Verordnung RGBl 1928, 48 § 10 ein gesetzliches Vorkaufsrecht an den Liegenschaften in Wien.

Verkauf von Sachinbegriffen. Es kommt oft vor, daß ein Grundstück nicht allein, sondern innerhalb einer Gesamtheit von Gegenständen, die zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden, verkauft wird. Es kann sich dabei um den Verkauf eines Handels-, Fabrik- oder ähnlichen Unternehmens handeln. Hier ist Gegenstand des Verkaufs nicht etwa ein abstrakter Sachinbegriff. Verkauft werden vielmehr die einzelnen zu dem Sachinbegriff gehörenden Gegenstände. Zur Erfüllung des Kaufvertrags müssen die Grundstücke aufgelassen, die beweglichen Gegenstände übergeben und die Forderungen abgetreten werden. Soweit sich der Vertrag auf Grundstücke erstreckt, unterliegt er der Grunderwerbsteuer. Der Kaufpreis ist auf die Grundstücke und die sonstigen Gegenstände zu verteilen.

Erbchafts Kauf und Erbteils Kauf. Der Erbchafts Kauf (§ 2371 BGB, § 1278 ABW) ist ein Ver-

trag, durch den der Verkäufer zur Übertragung der einzelnen zur Erbschaft gehörenden Gegenstände verpflichtet wird. Für ihn gilt dasselbe, was soeben für den Kauf von Sachinbegriffen ausgeführt ist. Der Verkauf eines Erbteils durch einen Miterben bezieht sich aber nicht auf die einzelnen Nachlassgegenstände, sondern auf das aus dem Gesamthandseigentum fließende Recht des Miterben. Der Verkauf eines Erbteils unterliegt deshalb nicht der Grunderwerbsteuer, auch wenn Grundstücke zum Nachlass gehören. Es liegt ein steuerfreier Wechsel im Personenstand einer Gesamthand vor.

Freiwillige Versteigerungen. Im Gegensatz zu der Zwangsversteigerung, bei der mit dem Zuschlag das Eigentum an dem Grundstück durch Ausspruch des Versteigerungsrichters auf den Ersteher übertragen wird, kommt bei der freiwilligen Versteigerung durch Meistgebot und Zuschlag ein Kaufvertrag zwischen dem Auftraggeber und dem Meistbietenden zustande (§ 156 BGB). Das Eigentum geht erst mit Auflassung und Eintragung über. Der Kaufvertrag unterliegt der Steuer nach Ziffer 1.

2. Der Tauschvertrag

Der Tauschvertrag (§ 515 BGB, § 1045 ABGB) ist ein Verpflichtungsgeschäft, das für beide Vertragsteile den Anspruch auf Übereignung begründet. Es liegen bei einem Grundstückstauschvertrag zwei Grundstücksumsätze vor. Dementsprechend bestimmt § 1 Absatz 4 GrEStG, daß der Steuer sowohl die Vereinbarung über die Leistung des einen als auch die Vereinbarung über die Leistung des anderen Vertragsteils unterliegen. Diese doppelte Erhebung der Steuer steht im Gegensatz zu der früheren Gebührenbemessung nach dem österreichischen Immobilienarbeitsrecht, das nur einen Steuerfall als gegeben ansah (Hinweis auf den Vortrag des Regierungsdirektors Wolf, DStZ 1940 S. 543, rechte Spalte unten). — Miteigentumsanteile an Grundstücken stehen Grundstücken gleich. Der Tausch von Miteigentumsanteilen ist deshalb ebenso wie der Tausch von Grundstücken zu besteuern. Tauscht A seinen Miteigentumsanteil an dem Grundstück X gegen den Miteigentumsanteil des B an dem Grundstück Y und hat jeder Anteil einen Einheitswert von 10 000 RM, so ist die Steuer zweimal von 10 000 RM zu berechnen. Für die flächeweise Aufteilung eines Grundstücks, das mehreren Miteigentümern gehört, gilt die Sondervorschrift des § 7 Absatz 1. In der Aufteilung werden nicht mehr so viele einzelne Steuerfälle gesehen, als Miteigentümer Teile ihrer Anteile austauschen, die Aufteilung wird vielmehr als ein Steuerfall behandelt, wobei die Steuer in Höhe der gleichbleibenden Beteiligungen unerhoben bleibt. Erhält also jeder Miteigentümer eine Grundstücksfläche, deren Wert seinem Bruchteil entspricht, so kommt eine Steuer überhaupt nicht zur Erhebung.

3. Übergabe- (Leibgedinge-, Auszugs-) Verträge

Der Übergabevertrag ist ein Vertrag, durch den regelmäßig seinem sachlichen Inhalt nach die Erbfolge vorweggenommen wird; es werden für den Übergeber (und seine Ehefrau) ein Anteil und gegebenenfalls für die übrigen Erben Versorgungsleistungen vereinbart. In den meisten Fällen wird der Wert der Gegenleistungen des Übernehmers hinter dem Wert des überlassenen Grundstücks zurückbleiben. Dann liegt eine gemischte Scheinkung vor. In Höhe der Gegenleistungen entsteht Grunderwerbsteuer, die Überlassung des überschießenden Werts fällt unter das Erbschaftsteuergesetz und ist gemäß § 3 Ziffer 2 von der Grunderwerbsteuer befreit. Erfolgt die Überlassung an Abkömmlinge, so ist der Vertrag auch hinsichtlich des entgeltlichen Teils von der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz ausgenommen (Hinweis auf § 3 Ziffer 6 GrEStG).

4. Verschmelzungsverträge

Eine Verschmelzung liegt vor, wenn das Vermögen einer Gesellschaft als Ganzes unter Ausschluß der Abwicklung auf eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von

Gesellschaftsrechten dieser Gesellschaft mit der Folge übertragen wird, daß die übertragende Gesellschaft untergeht. Verschmelzungen kommen vor allem im Aktienrecht vor. Das auch in der Ostmark und im Sudetenland bereits eingeführte Aktiengesetz läßt zu die Verschmelzung einer AG oder einer KommanditAG oder einer GmbH oder einer bergrechtlichen Gewerkschaft mit einer AG und die Verschmelzung einer AG oder einer KommanditAG mit einer KommanditAG. Die Verschmelzung einer AG oder einer KommanditAG mit einer GmbH oder einer bergrechtlichen Gewerkschaft als übernehmenden Gesellschaft ist im Aktiengesetz nicht behandelt und demgemäß nicht zugelassen.

Allen Verschmelzungen liegt ein Verschmelzungsvertrag zugrunde. Sein Abschluß ist zwingend vorgeschrieben. Er ist von den Vorständen der sich vereinigenden Gesellschaften abzuschließen. Der Verschmelzungsvertrag ist ein schuldrechtlicher Vertrag. Er ist, wie dies im Erläuterungsbuch auf S. 64 an der Hand der Bestimmungen des Aktiengesetzes dargestellt ist, auch ein auf Übertragung des Eigentums gerichteter Vertrag, trotzdem der Eigentumsübergang letzten Endes kraft Gesetzes eintritt. Die Vertragsbeteiligten sind verpflichtet, alles zu tun, was dazu erforderlich ist, daß sich der Eigentumsübergang vollziehen kann.

Seit der Verschmelzungsvertrag Grundstücke zum Gegenstand hat, entsteht Grunderwerbsteuer. Der Kreis der betroffenen Grundstücke ist verschieden, je nachdem es sich um eine Verschmelzung durch Aufnahme oder um eine Verschmelzung durch Neugründung handelt. Eine Verschmelzung durch Aufnahme liegt vor, wenn das Vermögen einer Gesellschaft auf eine andere (bestehende) Gesellschaft übertragen wird (§ 233 Ziffer 1 AktG), eine Verschmelzung durch eine Neugründung ist gegeben, wenn eine neue Gesellschaft gebildet wird, auf die das Vermögen jeder der sich vereinigenden Gesellschaften übergeht (§ 233 Ziffer 2 AktG). Bei der Verschmelzung durch Neugründung unterliegt der Verschmelzungsvertrag der Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Grundstücke aller sich vereinigenden Gesellschaften, bei der Verschmelzung durch Aufnahme ist die Steuerpflicht nur hinsichtlich der Grundstücke der übertragenden Gesellschaft gegeben. Die Grundstücke der übernehmenden Gesellschaft werden von der Verschmelzung nicht berührt.

Ich habe erwähnt, daß es zum Wesen der Verschmelzung gehört, daß die Übertragung des Vermögens der untergehenden Gesellschaft oder der untergehenden Gesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden oder der neuen Gesellschaft erfolgt. Die neue Gesellschaft kann nur neue Gesellschaftsrechte gewähren, bei der Verschmelzung durch Aufnahme kann es sich aber um neue oder um alte Gesellschaftsrechte handeln. Die aufnehmende AG kann (neue) Aktien gewähren, die aus der anlässlich der Verschmelzung etwa erfolgenden Erhöhung des Grundkapitals oder als Vorratsaktien aus einer früheren Kapitalerhöhung stammen; sie kann aber auch eigene, aus dem Markt gezogene Aktien gewähren. Hiernach richtet sich der Steuerfall. Er beträgt § 13 Absatz 2 Ziffer 1 und § 20 Ziffer 1 GrEStG gemäß zwei vom Hundert Reichsteuer und eins vom Hundert Zuschlag bei Gewährung neuer Aktien. Bei der Gewährung alter Aktien greift der regelmäßige Steuersatz von drei vom Hundert Reichsteuer und zwei vom Hundert Zuschlag Platz.

Außer den Verschmelzungen im Gebiet des Aktienrechts sind im Altreich noch Verschmelzungen möglich zum Beispiel nach § 93 a des Genossenschaftsgesetzes.

5. Sonstige Einbringungsverträge

Bei den Verschmelzungen handelt es sich um Grundstücksovertragungen durch Gesellschaften, die im Verlauf der Verschmelzung untergehen. Mit sonstigen Einbringungsverträgen haben wir es zu tun, wenn bestehenbleibende Gesellschaften oder sonstige Rechtsträger, also auch natürliche Personen, sich verpflichten, Vermögensgegenstände auf eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten dieser Gesellschaft zu übertragen. Soweit Grundstücke zu diesen Vermögensgegenständen gehören, entsteht die

Steuerpflicht aus § 1 Absatz 1 Ziffer 1. Für das Einbringen in Gesamthandsgemeinschaften gilt die Steuerbegünstigung des § 5. Für das Einbringen in Kapitalgesellschaften gilt hinsichtlich des Steuerfahes das unter Abschnitt 4 im vorletzten Absatz Ausgeführte.

6. Weitere „andere“ Verpflichtungsgeschäfte im Sinn des § 1 Absatz 1 Ziffer 1

Als solche erwähne ich noch Auseinandersetzungsverträge zur Auflösung von Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaften und Vergleiche.

7. Die Auflassung

Kommt es zur Auflassung auf Grund eines Verpflichtungsgeschäfts, so ruht die Steuer auf dem Verpflichtungsgeschäft, für eine Besteuerung der Auflassung bleibt deshalb kein Raum. Dies trifft auch dann zu, wenn das Verpflichtungsgeschäft nicht war, die Beteiligten es aber als gültig behandelten, mochte auch ihr dahingehender Wille nur in der Auflassungserklärung erkennbar hervortreten. § 1 Absatz 1 Ziffer 2 bezeichnet indessen die Auflassung doch als steuerpflichtigen Erwerbsvorgang, folgerichtig aber nur für den Fall, daß hier ein Verpflichtungsgeschäft nicht vorausgegangen ist. Eine Verpflichtung zur Auflassung ohne vorausgegangenes Verpflichtungsgeschäft besteht, wenn sich die Verpflichtung unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Eine solche Verpflichtung ist zum Beispiel in den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über den Auftrag enthalten. Nach § 667 BGB ist der Beauftragte verpflichtet, dem Auftraggeber alles, was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt, herauszugeben. Der Beauftragte, der bei der Ausführung des Auftrags ein Grundstück erworben hat, ist demnach kraft Gesetzes verpflichtet, das Eigentum an dem Grundstück auf den Auftraggeber zu übertragen. Hierzu bedarf es im Altreich der Auflassung. Die Auflassung unterliegt gegebenenfalls der Steuer gemäß Ziffer 2.

Das österreichische Recht kennt keine Auflassung. Deshalb enthält auch der § 1 in der Fassung für den Geltungsbereich des NWB die Auflassung nicht als Steuertatbestand.

8. Der Eigentumsübergang kraft Gesetzes

Es gibt Eigentumsübergänge, denen weder ein Verpflichtungsgeschäft noch eine Auflassung vorausgegangen sind. Das sind der Übergang des Eigentums kraft Gesetzes und der Übergang des Eigentums durch Ausspruch einer Behörde. Ihre Steuerpflichtigkeit ist in Ziffer 3 ausgebrochen. Der am häufigsten vorkommende Übergang kraft Gesetzes, der Erbanfall, ist durch § 3 Ziffer 2 von der Besteuerung ausgenommen. Im übrigen gibt es nur wenige Fälle des Übergangs kraft Gesetzes auf der Grundlage des BGB und des NWB. Erwähnt seien der Anfall des Vermögens eines Vereins oder einer Stiftung an den Staat (§ 45 Absatz 3, § 46 und § 88 BGB) und die Bucherziehung. Wer als Eigentümer im Grundbuch eingetragen ist, ohne daß er das Eigentum erlangt hat, erwirbt das Eigentum, wenn die Eintragung dreißig Jahre bestanden und er während dieser Zeit das Grundstück im Eigenbesitz gehabt hat (§ 900 BGB). Mit dem Ablauf der dreißig Jahre tritt die Steuerpflicht nach Ziffer 3 ein. Sehr zahlreich sind dagegen die Fälle, in denen Sondergesetze und Verordnungen den Übergang des Eigentums kraft Gesetzes vorsehen. Da diese Übergänge aber regelmäßig aus dem üblichen Rahmen der Grundstücksumsätze herausfallen, sind sie fast immer von der Grunderwerbsteuer befreit. Beispiel: Drittes Gesetz zur Überleitung der Rechtspflege auf das Reich vom 24. 1. 1935 (RGBl I S. 68) § 3 Absatz 1: Grundstücke gehen in das Eigentum des Reichs über, wenn sie ausschließlich oder überwiegend von Justizbehörden benutzt werden; Steuerbefreiung im Absatz 2. Gesetz über Finanzmaßnahmen auf dem Gebiet der Polizei vom 19. 3. 1937 (RGBl I S. 325) § 6. Verordnung über die Übernahme der Seefahrtsschulen auf das Reich vom 22. 9. 1938 (RGBl I S. 1190) § 1 und § 3.

9. Der Eigentumsübergang durch Ausspruch einer Behörde

Wir begegnen dem in Abschnitt 8 bereits erwähnten Übergang des Eigentums durch Ausspruch einer Behörde im Zwangsversteigerungsverfahren und im Enteignungsverfahren.

Im Zwangsversteigerungsverfahren geht das Eigentum mit dem Zuschlag auf den Ersteher über. Der Zuschlag unterliegt aber nur in den Versteigerungsverfahren, die nach den Vorschriften der österreichischen Exekutionsordnung durchgeführt werden, der Steuer (§ 1 Absatz 1 Ziffer 2 GrEStG in der Fassung des § 21). Für die Versteigerungsverfahren nach dem Zwangsversteigerungsgesetz ist im § 1 Absatz 1 Ziffer 4 GrEStG vorgeschrieben, daß das Meistgebot der Besteuerung unterliegt. Das beruht darauf, daß das Meistgebot in seiner rechtlichen Wirkung einem Kaufvertrag entspricht.

Im Enteignungsverfahren geht das Eigentum regelmäßig mit der Zustellung des Enteignungsbeschlusses an den bisherigen Eigentümer, ausnahmsweise mit der Zustellung an denjenigen über, zu dessen Gunsten die Enteignung erfolgt (§ 44 des Preussischen Enteignungsgesetzes vom 11. 6. 1874, GS S. 221). Enteignungen sind auf den verschiedensten Gebieten vorgesehen. Ich bezeichne für jedes dieser Gebiete ein Beispiel:

Auf dem Gebiet des Siedlungswesens: Reichsiedlungsgesetz vom 11. 8. 1919 (RGBl S. 1429) §§ 3, 15, 24,

auf dem Gebiet des Wohnungswesens: Verordnung zur Behebung der dringendsten Wohnungsnot vom 9. 12. 1919 (RGBl S. 1968) § 3,

auf dem Gebiet der Steigerung der Bodenkultur: Reichsumlegungsordnung vom 16. 6. 1937 (RGBl I S. 629) § 1 und § 53,

auf dem Gebiet des Naturschutzes: Reichsnaturschutzgesetz vom 26. 6. 1935 (RGBl I S. 821) § 18,

auf dem Gebiet des Verkehrs: Reichsbahngesetz vom 4. 7. 1939 (RGBl I S. 1205) § 25,

auf dem Gebiet der Wehrmacht: Landbeschaffungsgesetz vom 29. 3. 1935 (RGBl I S. 467) § 2,

auf dem Gebiet des Luftschutzes: Luftschutzgesetz vom 26. 6. 1935 (RGBl I S. 827) § 4,

auf dem Gebiet des Vierjahresplans: Verordnung über die Landbeschaffung für Zwecke der Reichswerke Aktiengesellschaft für Erzbergbau und Eisenhütten „Gerhard Göring“ vom 9. 7. 1938 (RGBl I S. 850).

10. Das Meistgebot

Das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren ist nur im Altreich der Besteuerung unterworfen. Es unterliegt der Besteuerung unabhängig davon, ob der Meistbietende das Meistgebot im eigenen Namen oder im Namen eines anderen abgegeben hat, dem darauf unmittelbar der Zuschlag erteilt wird. Hat der Meistbietende das Meistgebot zwar im eigenen Namen, aber in verdeckter Stellvertretung, also als mittelbarer Stellvertreter abgegeben und tritt er dann die Rechte aus dem Meistgebot an den Vertretenen ab, so sind sowohl das Meistgebot als auch die Abtretung des Rechts auf den Zuschlag steuerpflichtig (Ziffer 7). Diese doppelte Besteuerung hat auch dann einzutreten, wenn der Meistbietende im Versteigerungstermin zwar erklärt hat, für einen anderen zu bieten, das Meistgebot aber doch als im eigenen Namen abgegeben gelten lassen muß, weil er seine Legitimation nicht durch öffentlich beglaubigte Vollmacht dargetan hat. Hier ist noch eine Abtretung an den Vertretenen erforderlich.

11. Die Zwischengeschäfte der Ziffern 5 bis 7

Verkauft A ein Grundstück an B und verkauft B das Grundstück weiter an C, so sind diese beiden Grundstücksumsätze, jeder für sich, aus Ziffer 1 steuerpflichtig. Zwei Umsätze liegen aber ebenso vor, wenn B mit C nicht einen Kauf-

vertrag abschließt, sondern — was auf dasselbe hinausläuft — die Rechte aus dem Vertrag mit A an C abtritt. Hier ist ebenfalls zweimalige Besteuerung geboten. Diese zweimalige Erhebung der Steuer darf nun nicht dadurch umgangen werden können, daß B nicht die Rechte aus einem Kaufvertrag, sondern die Rechte aus einem Kaufantrag an C abtritt, dem er die Annahme des Antrags überläßt. Deshalb werden in Ziffer 7 auch zur Steuer herangezogen: einerseits die Abtretung eines Übereignungsanspruchs und die Abtretung der Rechte aus einem Angebot zum Abschluß eines Vertrags, kraft dessen die Übereignung eines Grundstücks verlangt werden kann. Entsprechend der grundsätzlichen Besteuerung des schuldrechtlichen Geschäfts ist die Steuerpflicht auch hier an das schuldrechtliche Geschäft, d. h. an das zur Abtretung verpflichtende Geschäft geknüpft, wenn ein solches vorausgegangen ist (Ziffern 5 und 6).

Daß auch die Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot der Besteuerung unterliegt, bedeutet für die Ostmark und das Sudetenland eine Neuerung.

12. Die Einräumung der Bewertungsbefugnis

Die Aufzählung der der Besteuerung unterliegenden Tatbestände im Gesetz wäre unvollkommen, wenn der Gesetzgeber nur die Erwerbsvorgänge des allgemein üblichen Grundstücksverkehrs behandelt hätte. Er mußte auch die oft vorkommenden Umgehungstatbestände ausdrücklich der Besteuerung unterwerfen. Anderenfalls wäre es erforderlich gewesen, daß die Steuerbehörden bei jedem Umgehungstatbestand prüfen, ob die besonderen Voraussetzungen erfüllt sind, an die § 6 StAnpG die Steuerpflicht knüpft. Das Grunderwerbsteuergesetz regelt die Umgehungstatbestände in den Absätzen 2 und 3 des § 1.

§ 1 Absatz 2 gemäß unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu bewerten. Diese Vorschrift knüpft an die Bestimmungen des § 5 Absatz 4 Ziffer 5 und des § 6 des bisherigen Gesetzes an, gibt aber durch ihre Fassung zu erkennen, daß es mehr noch als bisher auf den wirtschaftlichen Inhalt der Befugnisse ankommt, die dem Erwerber der Befugnisse eingeräumt werden. Vor allem werden aber diejenigen Geschäfte getroffen, die nach den soeben erwähnten Vorschriften des bisherigen Gesetzes der Besteuerung unterlagen.

Nach § 5 Absatz 4 Ziffer 5 des bisherigen Gesetzes war als schuldrechtliches Veräußerungsgeschäft auch ein Rechtsgeschäft anzusehen, durch das jemand ermächtigt wird, ein Grundstück ganz oder teilweise auf eigene Rechnung zu veräußern. Voraussetzung der Steuerpflicht war es und ist es auch nach dem neuen Gesetz, daß eine Verkaufsermächtigung erteilt wird und daß die von dem Eigentümer beabsichtigte Veräußerung vereinbarungsgemäß auf Rechnung des Ermächtigten geht. Die Ermächtigung kann beruhen auf der Erteilung einer — den Eigentümer im Innenverhältnis bindenden — Vollmacht, die den Ermächtigten in die Lage versetzt, das Grundstück ohne Zuziehung des Eigentümers mit Rechtswirkung für und gegen diesen schuldrechtlich zu veräußern und, wenn die Vollmacht sich auch auf die Auflassung erstreckt, den Verpflichtungsvertrag auch ohne Zuziehung des Eigentümers durch Übereignung zu erfüllen. Die Ermächtigung kann außerdem beruhen auf der ohne Erteilung einer Vollmacht von dem Eigentümer erklärten Einwilligung, daß der Ermächtigte das Grundstück im eigenen Namen veräußere. Die Ermächtigung kann endlich beruhen auf der ausdrücklichen oder auf einer nach Treu und Glauben den Umständen zu entnehmenden Erklärung des Eigentümers, daß er den von dem Ermächtigten angebahnten Grundstücksveräußerungsvertrag abschließen und erfüllen werde, falls dabei die zwischen ihm und dem Ermächtigten vereinbarten Bedingungen eingehalten sind, insbesondere der etwa ausbedungene Mindestpreis erzielt ist. — Die Grundstücksveräußerung, zu der der Eigentümer den anderen

ermächtigt hat, geht auf dessen eigene Rechnung, wenn nach den gesamten Abmachungen der Ermächtigte wirtschaftlich als Zwischenhändler anzusehen ist. Der Ermächtigte handelt stets dann auf eigene Rechnung, wenn nach den getroffenen Vereinbarungen der Mehrerlös, den er über einen vom Eigentümer ausbedungenen Mindestpreis hinaus erzielt, ganz oder im wesentlichen dem Ermächtigten zufließt. Durch die Verkaufsermächtigung für eigene Rechnung erlangt der Ermächtigte die Befugnis, das Grundstück auf eigene Rechnung zu bewerten. Es ist Steuerpflicht nach § 1 Absatz 2 gegeben.

Ähnlich liegt der Fall der Einräumung der Verfügungsmacht nach dem bisherigen § 6. § 6 belegte die Rechtsvorgänge mit der Steuer, die es ohne Übertragung des Eigentums einem anderen ermöglichen, über ein Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen. Das Wesentliche dieser Vorschrift lag darin, daß der Eigentümer sein Eigentum behielt, die Eigentumsbefugnisse aber auf einen anderen übertrug. Es mußten zwischen dem Eigentümer und dem anderen rechtliche Beziehungen begründet werden, die eine Verfügung des Eigentümers über das Grundstück ausschlossen und dem anderen einen Anspruch gewährten, das Grundstück auf eigene Rechnung zu besitzen, zu bewerten, zu nutzen, zu belasten und zu veräußern. Daß diese sämtlichen Befugnisse übertragen werden mußten, wurde daraus gefolgert, daß das Gesetz verlangte, daß der andere über das Grundstück „wie ein Eigentümer“ sollte verfügen dürfen. Die Worte „wie ein Eigentümer“ sind im neuen Gesetz fortgelassen worden. Daraus ergibt sich, daß nicht die sämtlichen erwähnten Einzelbefugnisse übertragen zu werden brauchen, sofern der Erwerber der wirtschaftlichen Macht nur in die Lage versetzt wird, das Grundstück auf eigene Rechnung zu bewerten. In Betracht kommt insbesondere die Einräumung des Nießbrauchs auf eine längere Zeit, verbunden mit dem Ankaufsrecht für einen schon bestimmten Preis; die Einräumung des Nießbrauchs, verbunden mit unwiderruflicher Veräußerungsvollmacht; die Einräumung eines Erbbaurechts oder eines Bodenausnutzungsrechts auf lange Zeit, verbunden mit einem Kaufangebot.

§ 1 Absatz 2 gibt auch die unantastbare Grundlage für die Besteuerung der Begründung eines Treuhandverhältnisses durch Übertragung der Verfügungsmacht durch den Grundstückseigentümer. Es ist dies die zweite Art der Begründung eines Treuhandverhältnisses. Die erste habe ich im Teil A im Abschnitt 1 besprochen. Dort handelte es sich um die Übertragung des Eigentums ohne Übertragung der Verfügungsmacht, hier handelt es sich um die Übertragung lediglich der Verfügungsmacht ohne Übertragung des Eigentums. Die Übertragung der Verfügungsmacht unterliegt im Gegensatz zum österreichischen Gebührenrecht ebenso wie jede Übertragung der Verfügungsmacht der Besteuerung.

§ 1 Absatz 2 führt, um noch diesen Anwendungsfall zu erwähnen, auch zur Besteuerung des Wechsels des Treugebers. Unter der Herrschaft des bisherigen Gesetzes ist die Auffassung vertreten worden, der Wechsel des Treugebers könne nicht zur Steuer herangezogen werden, weil zweifelsohne die Übertragung des Eigentums durch den Treuhänder der Besteuerung unterliege und eine Teilung des Eigentums rechtlich nicht möglich sei. Diese Auffassung ist überholt. Es ist Steuerpflicht nach § 1 Absatz 2 gegeben. Für die Steuerpflicht der Übertragung der Treugeberrechte ist es natürlich ohne Belang, auf welche Weise das Treuhandverhältnis begründet worden ist, ob durch Übertragung lediglich des Eigentums ohne Verfügungsmacht oder durch Übertragung lediglich der Verfügungsmacht oder durch den Erwerb des Grundstücks durch den Treuhänder aus dritter Hand.

13. Die Vereinigung der Anteile und die Weiterübertragung der vereinigten Anteile einer Gesellschaft mit Grundbesitz

Diese wichtigen Umgehungstatbestände werden Gegenstand eines besonderen Vortrags sein.

Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt im Steuerrecht

Von Regierungsrat Dr. Egly, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching

Inhalt:

1. Einführung,
2. Gemeinsames zum Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt,
3. Das Verhältnis zwischen Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt,
4. Die Wohnung,
5. Begründung und Beibehaltung des Wohnsitzes,
6. Andere Beispiele zum Wohnsitz,
7. Aufgabe des Wohnsitzes,
8. Der Aufenthalt,
9. Begründung und Beibehaltung des gewöhnlichen Aufenthalts,
10. Der Aufenthalt von mehr als sechs Monaten,
11. Aufenthalt zu Erholungs-, Sport- oder Kurzwecken,
12. Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts,
13. Auslandsbeamte,
14. § 14 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes,
15. Die zeitliche Wirkung des § 14 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes,
16. § 14 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes und die Reichsfluchtsteuer.

1. Einführung

Der Wohnsitz und der gewöhnliche Aufenthalt spielen für die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einer natürlichen Person eine große Rolle. Beispiele:

§ 1 EStG gemäß sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind beschränkt einkommensteuerpflichtig.

§§ 1 und 2 VStG gemäß gilt dasselbe für die Vermögensteuer.

Für die Erbschaftsteuer ist § 8 ErbStG zu beachten.

§ 1 AfLStG gemäß haben Personen, die am 31. März 1931 Angehörige des Deutschen Reichs gewesen sind und in der Zeit nach dem 31. März 1931 und vor dem 1. Januar 1941 ihren inländischen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgegeben haben oder aufgeben, eine Reichsfluchtsteuer zu entrichten.

§ 1 Absatz 2 VStG gemäß wird die Bürgersteuer von der Gemeinde erhoben, in der der Steuerpflichtige am Stichtag einen Wohnsitz oder mangels eines inländischen Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

§ 73 a AO gemäß richtet sich die örtliche Zuständigkeit für die Besteuerung nach dem Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen nach dem Wohnsitz oder nach dem gewöhnlichen Aufenthalt.

Die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt befanden sich bis 31. Dezember 1934 in den §§ 80 und 81 AO. Die seitherige Regelung hatte oft Unklarheiten mit sich gebracht. Mit Wirkung ab 1. Januar 1935 gelten § 13 StAnpG für den Wohnsitz und § 14 StAnpG für den gewöhnlichen Aufenthalt.

Diese Bestimmungen sind — soweit nicht in einzelnen Gesetzen Abweichungen vorgesehen sind — anzuwenden auf die Steuern des Reichs, der Länder, der Gemeinden und der Gemeindeverbände.

2. Gemeinsames zum Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt

§ 13 StAnpG gemäß hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

§ 14 StAnpG gemäß hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Es kommt jetzt nicht mehr — wie seither in den §§ 80 und 81 AO — auf die Absicht und auf die Willensfähigkeit des Steuerpflichtigen an. Die Begriffsbestimmungen sind ausschließlich auf den äußeren Tatbestand abgestellt. Hinweis auf die Begründung zum Steueranpassungsgesetz zu §§ 13 und 14 im RStW 1934 S. 1398 u. f., S. 1409.

Daraus ergeben sich verschiedene Folgerungen.

Die bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen über den Wohnsitz sind gegenüber den besonderen steuer-

rechtlichen Vorschriften nicht anwendbar. Die Wohnsitzermittlung § 13 StAnpG gemäß ist eine tatsächliche, wirtschaftliche Frage. Sie ist nicht wie §§ 7 und 8 BGB gemäß das Ergebnis einer rechtsgeschäftlichen Willensentscheidung. Es kann danach auch ein Kind entgegen dem Willen seines gesetzlichen Vertreters trotz § 8 BGB den Wohnsitz bei der Mutter haben (RStG im RStW 1939 S. 1209).

Auch ein geschäftsunfähiger Geisteskranker kann seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt jedenfalls dann aufgeben, wenn es auf Veranlassung oder mit Genehmigung dessen geschieht, dem die persönliche Fürsorge obliegt. Letzterer, z. B. die Ehefrau, braucht bürgerlich-rechtlich nicht zur Vertretung des Geisteskranken befugt zu sein (RStG im RStW 1935 S. 467). Umgekehrt kann ein Geisteskranker, der vorübergehend in einer Heilanstalt untergebracht wird, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt behalten. Es muß nur ihm oder seinem Vormund weiterhin und zu jeder Zeit die Verfügungsmacht über die Wohnung zustehen. Der Geisteskranke muß die Wohnung nach seiner Rückkehr weiterbenutzen können.

Andererseits können Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt dann als aufgegeben angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige durch Krankheit (RStG im RStW 1938 S. 713) oder durch Einbehaltung des Reisepasses (RStG im RStW 1936 S. 167) dauernd oder für unbestimmte Zeit an der Rückkehr verhindert ist. Es kommt nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige zurückkehren „will“, sondern darauf, ob er zurückkehren kann und „wird“ (RStG im RStW 1938 S. 1123).

Eine Eintragung in eine Hausliste ist unerheblich. Die meldepolizeilichen Vorschriften sind ebenfalls unbeachtlich. Sie sind auf den bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzbegriff und damit auf die Willensfähigkeit und Absicht einer Person abgestellt (RStG im RStW 1935 S. 1153).

Es ist schließlich auch eine devisenrechtliche Entscheidung für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgebend (RStG im RStW 1938 S. 1123).

3. Das Verhältnis zwischen Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt

Der Wohnsitz ist im Verhältnis zum gewöhnlichen Aufenthalt das festere Band einer Person zu einem Ort. Die beiden Begriffe schließen sich gegenseitig nicht aus. Sie werden sich sogar meist decken. Der Steuerpflichtige hat in der Regel an seinem Wohnsitz zugleich seinen gewöhnlichen Aufenthalt, wenn auch ohne besondere Rechtsfolgen. Der Steuerpflichtige kann aber auch seinen Wohnsitz aufgeben und trotzdem seinen gewöhnlichen Aufenthalt am alten Ort fortsetzen (RStG im RStW 1933 S. 92).

Die Voraussetzungen des § 13 StAnpG können für einen Steuerpflichtigen an mehreren Orten gegeben sein. Er hat dann einen mehrfachen Wohnsitz. Die Wohnungen brauchen nicht gleichwertig zu sein (RStG im RStW 1940 S. 578). Es ist für die Zuständigkeit § 73 a Absatz 3 AO gemäß dann maßgebend regelmäßig der Ort, an dem sich der Steuerpflichtige vorwiegend aufhält, bei einem Amtsträger der Wohnsitz, der mit dem Dienstort zusammenfällt.

§ 73 a AO unterstellt zwar die Möglichkeit eines mehrfachen Wohnsitzes, nicht aber die Möglichkeit eines

mehrfaehen gewöhnlichen Aufenthalt. Eine „Wohnung“ kann man an mehreren Orten haben. Sich „aufhalten“ unter Umständen, die erkennen lassen, daß man an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt, kann man nur an einem Ort oder in einem Land. Ein mehrfacher gewöhnlicher Aufenthalt ist begrifflich unmöglich.

Die Beurteilung kann im Ausnahmefall schwierig werden bei einem mehrfachen Wechsel des Aufenthaltsorts. Der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts setzt aber kein dauerndes und ununterbrochenes Verweilen an einem Ort voraus. Es wird sich im Regelfall immer ein Ort finden, an den der Steuerpflichtige — etwa ein Geschäftsreisender — oft zurückkehrt oder der aus anderen Gründen der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen oder Geschäftsbeziehungen ist. Hat ein Steuerpflichtiger seinen gewöhnlichen Aufenthalt zwar im Inland, nicht aber im Bezirk eines bestimmten Finanzamts, so ist § 73a Absatz 4 Satz 2 AO gemäß das Finanzamt zuständig, das zuerst mit der Besteuerung nach dem Einkommen oder Vermögen befaßt wird.

4. Die Wohnung

Es sind bei der Prüfung der Frage des Wohnsitzes nicht so sehr allgemeine Gesichtspunkte als vielmehr die Verhältnisse des Einzelfalles heranzuziehen (MfS im RStW 1937 S. 65).

Die wichtigste Voraussetzung für einen Wohnsitz ist das Annehmen einer Wohnung. Die Merkmale einer Wohnung müssen objektiv gegeben sein. Die persönliche Auffassung des Steuerpflichtigen über den Wohnungsbegriff ist nicht maßgebend.

Eine Wohnung sind eingerichtete Räume, die der Inhaber ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzen kann. Die Räume müssen ihm nach Größe und Ausstattung ein seinen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bieten. Räume, die nur eine notdürftige Unterkunftsmöglichkeit zum vorübergehenden Aufenthalt bieten, sind keine Wohnung, weil der Steuerpflichtige dort gar nicht „wohnen“ kann. Das gilt erst recht von Räumen, die mit verpackten und hochaufgeschichteten Möbeln verstellt sind (MfS im RStW 1937 S. 336).

Ein möbliertes Zimmer, das dauernd zur Verfügung steht, genügt als Wohnung (MfS im RStW 1936 S. 797). Ein verheirateter Steuerpflichtiger mit hohem Einkommen ist in einer von Ort der Familienwohnung entfernt liegenden Gemeinde beruflich tätig. Er begnügt sich aber mit einem einfach möblierten Zimmer. Das Zimmer muß trotzdem als Wohnung § 13 StAnpG gemäß gelten. Der Steuerpflichtige stellt in diesem Fall nur bescheidene Ansprüche an seine wohnliche Unterbringung (MfS im RStW 1940 S. 858).

Es ist aber stets zu beachten, daß zunächst, wenn solche Gründe nicht vorliegen, auf die Verhältnisse abgestellt werden muß, in denen der Steuerpflichtige lebt. Ein verheirateter Großkaufmann lebt in sehr guten Einkommensverhältnissen. Die geräumige Wohnung und das Hauptgeschäft des Steuerpflichtigen sind in A. Er hat in B nur eine Zweigniederlassung. Er ist also nicht gezwungen, in B zu wohnen. Er hat zwar in B ein Haus mit Räumen, die aber nur aus einem Wohnzimmer, einem Schlafzimmer und einigen Nebenräumen bestehen. Das kann an sich als Wohnung genügen. Der Steuerpflichtige ist aber nur vorübergehend beruflich in B. Er benutzt auch die Räume in seinem Haus in B nicht wie eine Wohnung, nämlich zu einem Aufenthalt von längerer Dauer. Es muß bei diesem Sachverhalt angenommen werden, daß der Steuerpflichtige in B einen zweiten Wohnsitz nicht begründet hat. Für eine in solchen Verhältnissen lebende Person werden zu einem Heim in der Regel mehrere Wohnräume und besonders auch ein angemessener Raum zur Unterbringung der ständigen Bedienung gehören. Es kann höchstens bei einer Sommerwohnung ein einziger Wohnraum genügen, wenn

er geräumig ist. Solche Wohnungen ermöglichen einen ausgiebigen Aufenthalt im Freien und sollen tagsüber nur bei ungünstiger Witterung benutzt werden (MfS im RStW 1940 S. 972).

Ein Wochenendhaus, das einer Familie mit Bedienungspersonal Unterkunft bietet, ist ein Heim und kann damit einen Wohnsitz begründen (MfS im RStW 1936 S. 834).

Räume, die vorwiegend für geschäftliche Zwecke benutzt werden, sind keine Wohnung § 13 StAnpG gemäß. Das gilt auch dann, wenn die Räume als Wohnung benutzt werden könnten (MfS im RStW 1940 S. 562).

5. Begründung und Beibehaltung des Wohnsitzes

Der Steuerpflichtige muß die Wohnung innehaben unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Das „Annehmen“ einer Wohnung bedeutet die tatsächliche Herrschaft über eine Wohnung mit der ausschließlichen Verfügungsmacht darüber. Der Inhaber der Wohnung muß in den Wohnräumen das Hausrecht haben.

Strafgefängene begründen deshalb am Anstaltsort oder an dem Ort, wo sie außerhalb der Strafanstalt untergebracht sind, keinen Wohnsitz (MfS im RStW 1940 S. 925). Weaen des gewöhnlichen Aufenthalts Hinweis auf Abschnitt 8 Absatz 3 und Abschnitt 9 letzter Absatz.

Es ist nicht erforderlich, daß der Ort der Wohnung auch der ständige räumliche Mittelpunkt der bürgerlichen Tätigkeit ist (MfS im RStW 1936 S. 762 und S. 796). Der Steuerpflichtige muß nur die tatsächliche Verfügungsgewalt behalten.

Ein Wohnungsinhaber geht auf eine Auslandsreise. Er vermietet für die Zeit der Reise die Wohnung. Es ist anzunehmen, daß er die Verfügungsgewalt über die Wohnung nur vorübergehend aufgeben will. Er hat auf Grund seiner noch bestehenden Rechte an der Wohnung und an der Einrichtung der Wohnung weiterhin inne. Es wird allerdings die Einschränkung zu machen sein, daß der Vermieter eine weitgehende Kündigungsmöglichkeit haben muß. Ist dagegen die Kündigungsmöglichkeit für längere Zeit, etwa für ein halbes Jahr oder noch länger, ausgeschlossen, dann ist eine wesentliche Voraussetzung nicht mehr erfüllt: die Wohnung steht dem Vermieter nicht mehr jederzeit für seine Wohnzwecke zur Verfügung.

Der Steuerpflichtige befindet sich während des größten Teils des Jahres auf Reisen im Inland und im Ausland. Er kehrt aber immer wieder zu der von seinen Familienangehörigen, z. B. von seiner Ehefrau, bewohnten Wohnung zurück. Er hat dann die Wohnung durch seine Ehefrau inne. Der Wohnsitz im Inland ist gegeben (MfS im RStW 1938 S. 1123). Es muß sich jedoch auch in einem solchen Fall um eine standesgemäße Wohnung handeln. Der Ehemann muß die Wohnung mitbenutzen können (MfS im RStW 1937 S. 108). Das ist zu verneinen, wenn die Familie in einer Pension oder bei den Eltern des einen Ehegatten untergebracht ist und die gemeinsame Ehwohnung aufgegeben wurde (MfS im RStW 1937 S. 498).

Ein Steuerpflichtiger ist im Ausland als Angestellter eines inländischen und eines ausländischen Unternehmens angestellt. Er kehrt aber regelmäßig zu seiner im Inland wohnenden Familie zurück. Er hat damit seinen Wohnsitz weiterhin auch im Inland (MfS im RStW 1935 S. 1219).

Daselbe gilt für Auslandsreisende einer deutschen Firma, die immer wieder kurze Besuche in der Heimat machen. Es ist zumindest möglich, daß sie den durch den bisherigen Wohnsitz begründeten gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auch nach Aufgabe des Wohnsitzes aufrechterhalten haben. Das ist zu bejahen, wenn der wirtschaftliche Mittelpunkt ihrer Tätigkeit im Inland geblieben ist (MfS im RStW 1936 S. 130).

6. Andere Beispiele zum Wohnsitz

Bei Weaenten kann schon durch eine Abordnung (Kommandierung) — wie bei einer Versetzung — eine

Wohnungsänderung eintreten. Das kann der Fall sein, wenn die Veretzung nur deshalb noch nicht ausgesprochen worden ist, weil die zu besetzende Stelle erst im künftigen Haushaltsplan vorgeesehen ist. Die Abordnung muß aber dann als Zustand nur vorübergehender Art angesehen werden, wenn die Veretzung des Beamten von dessen künftiger Eignung abhängig gemacht wird oder wenn der Beamte von vornherein nicht für dauernd, sondern nur zur vorübergehenden Dienstleistung — wenn auch für mehrere Jahre — beordert wird. Der gewöhnliche Aufenthalt kann dann am Dienstort sein. Der Wohnsitz aber wird am alten Wohnort beibehalten, vorausgesetzt natürlich, daß die alte Wohnung nicht tatsächlich aufgegeben wird. Die Wohnung am Ort der Abordnung hat der Beamte nicht unter Umständen inne, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (RfSt im RStBl 1936 S. 797 und 1940 S. 422).

Ein zum 1. Oktober veretzter Offizier hat am neuen Garnisonort nur für sich eine neue Wohnung genommen. Er hat seine alte Familienwohnung am alten Garnisonort zum 30. September aufgegeben. Er hat dort ab 1. Oktober eine kleinere Wohnung gemietet, die offenbar nur für seine Frau und für seine Kinder bestimmt ist. Die Familie kann mangels einer Familienwohnung noch nicht mit in den neuen Garnisonort übersiedeln. Der Offizier hat am 11. Oktober, dem Stichtag für die Bürgersteuer, seinen Wohnsitz am neuen Garnisonort. Anders wäre zu entscheiden, wenn die alte Wohnung am alten Garnisonort beibehalten worden wäre (RfSt im RStBl 1938 S. 1062).

Ein lediger Sohn wohnt bei seinen Eltern. Er ist jetzt oft auf ausländischen Schiffen von Deutschland abwesend. Er hat aber einen anderen Wohnsitz nicht begründet. Es muß der Wohnsitz bei den Eltern regelmäßig auch dann angenommen werden, wenn der Sohn besondere eigene Wohnräume und Möbel nicht hat. Für einen hausangehörigen, wenn auch volljährigen ledigen Sohn besteht eine derartige Verbindung mit dem Elternhaus, daß für ihn grundsätzlich weitere Voraussetzungen an eine eigene Wohnung nicht gestellt werden dürfen (RfSt im RStBl 1937 S. 381 und S. 615).

Ein über dreißig Jahre alter lediger Sohn hat am Ort seiner beruflichen Tätigkeit eine seinen Verhältnissen entsprechende Wohnung, vielleicht ein möbliertes Zimmer. Er hat seinen Wohnsitz am Ort seiner Tätigkeit. Wiederholte Besuche im Elternhaus ändern daran nichts, selbst wenn ihm dort ein Zimmer bereitgestellt ist (RfSt im RStBl 1939 S. 371).

Ein Studierender nimmt sich nur zu Studienzwecken in der Hochschulstadt eine Wohnung. Die Beziehungen zur elterlichen Wohnung werden in der Regel nicht aufgegeben. Der Aufenthalt in der Hochschulstadt ist nur vorübergehend. Der Studierende behält seinen Wohnsitz am Ort der elterlichen Wohnung (RfSt im RStBl 1940 S. 514).

Über den Wohnsitz der Besucher von Reichsfinanzschulen hat der Reichsminister der Finanzen Richtlinien aufgestellt, die sich mit der oben bezeichneten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs decken. Für die Einzelheiten Hinweis auf VStZ 1939 Beamtenausgabe Nr 40 S. 848 unter „Eildienst-Nachrichten“.

7. Aufgabe des Wohnsitzes

Es ist im wesentlichen eine Frage der tatsächlichen Beurteilung des Einzelfalles, ob und in welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz aufgegeben hat (RfSt im RStBl 1939 S. 537 und S. 571).

Die Frage hat den Reichsfinanzhof insbesondere im Zusammenhang mit § 1 MilStG oft beschäftigt.

Die Aufgabe eines Wohnsitzes setzt eine Handlung, unter Umständen auch eine Unterlassung, jedenfalls also eine Willensbetätigung des Steuerpflichtigen voraus. Es steht dem nicht etwa entgegen, daß die Begriffsbestimmung des Wohnsitzes ausschließlich auf den äußeren Tatbestand abgestellt ist und daß es auf die Willensfähigkeit oder die Absicht des Steuerpflichtigen nicht

ankommt. Die Umstände, aus denen auf die Beibehaltung und Benutzung, und damit auch auf die Aufgabe einer Wohnung geschlossen werden muß, sind nichts Naturgegebenes. Sie werden erst durch das Verhalten, durch die natürliche Willensbetätigung eines Menschen geschaffen. Diese natürliche, nach außen hin erkennbare und wirksam werdende Willensbetätigung kann mehr oder weniger freiwillig sein.

Es kann deshalb ein Wohnsitz nicht ohne weiteres durch den Eingriff einer Behörde „verloren“, er kann nur „aufgegeben“ werden. Es bedarf dazu einer Handlung oder einer Unterlassung des Aufgebenden (RfSt im RStBl 1936 S. 859). Es kommt allerdings regelmäßig nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige auch den inneren Willen hat, den Wohnsitz aufzugeben. Es ist nur entscheidend, ob der Wohnsitz tatsächlich aufgegeben ist.

Polizeiliche Maßnahmen allein berühren die Rechtslage eines Steuerpflichtigen in der Wohnsitzfrage zunächst nicht. Hat sich der Steuerpflichtige aber mit der Wegnahme seiner Wohnung abgefunden, so kann damit die Wohnung aufgegeben sein. Auch die Entfernung aus Furcht vor einer Verhaftung allein braucht einer Wohnsitzaufgabe nicht unbedingt gleichgeachtet zu werden, weil oder soweit sie einen endgültigen Zustand nicht schafft (RfSt im RStBl 1935 S. 86).

Der Wohnsitz ist nicht aufgegeben, wenn der Steuerpflichtige nur zur Erfüllung eines begrenzten, in absehbarer Zeit ausführbaren Auftrags ins Ausland reist (RfSt im RStBl 1937 S. 119).

Der Steuerpflichtige kann zwar auch nach seiner Ausreise seine Wohnung und damit seinen Wohnsitz noch eine gewisse Zeit durch Familienangehörige aufrechterhalten. Sein Wohnsitz wird in einem solchen Fall auch noch nicht dadurch beendet, daß er seine Absicht in erkennbarer Weise ausdrückt, die Wohnung zu einem späteren Zeitpunkt aufzugeben (RfSt im RStBl 1937 S. 733). Die Absicht, die Wohnung zu einem späteren Zeitpunkt aufzugeben, schließt die Absicht in sich, die Wohnung bis zu diesem Zeitpunkt zu behalten (RfSt im RStBl 1936 S. 733 und 1938 S. 458).

Das Innehaben einer Wohnung allein reicht aber zur Beibehaltung eines Wohnsitzes nicht aus. Die Umstände müssen vielmehr erkennen lassen, daß die Wohnung beibehalten und benutzt werden soll.

Es kann deshalb im Fall der Auswanderung allein durch den Besitz eines möblierten, zur Vermietung an Dritte und zum Verkauf bestimmten Hauses der Wohnsitz nicht begründet und beibehalten werden (RfSt im RStBl 1935 S. 1461 und 1936 S. 2).

Rehrt der Steuerpflichtige im Fall der Auswanderung nicht mehr ins Inland zurück, so ist der Wohnsitz regelmäßig am Tag der Ausreise aufgegeben. Anders kann es nur sein, wenn schon bei der Ausreise die Umstände, unter denen der Steuerpflichtige seine frühere Wohnung einzuweilen beibehalten hat, darauf schließen lassen, daß er die Wohnung in absehbarer Zeit wieder benutzen werde. Es ist also zur Aufgabe nicht erforderlich, daß er die Wohnung niemals mehr benutzen werde.

In den meisten Fällen, in denen der Steuerpflichtige nach der Auswanderung noch eine Wohnung beibehält, wird es sich nur um eine Scheinwohnung handeln. Eine Scheinwohnung ist aber für die Reichsfluchtsteuer bedeutungslos. Durch eine Scheinwohnung kann der Wohnsitz im Inland nicht aufrechterhalten werden (RfSt im RStBl 1936 S. 997, 1159 und 1172, 1937 S. 67, 108, 382 und 741, 1939 S. 329).

Durch den Rückkehrwillen kann bei körperlicher Abwesenheit der Wohnsitz nur aufrechterhalten werden, wenn aus den äußeren Umständen die bestimmte Absicht des Steuerpflichtigen ersichtlich ist, demnächst ins Inland zurückzukehren. In der Regel wird die Rückkehr innerhalb eines Jahres erforderlich sein (RfSt im RStBl 1935 S. 86 und 465, 1936 S. 859 und 1159, 1937 S. 382, 615 und 790).

Der Rückkehrwille kann z. B. aus der regelmäßigen Rückkehr ins Inland entnommen werden (RfSt im RStBl 1935 S. 1461 und 1546, 1937 S. 336).

Ein bedingter Rückkehrwille, d. h. die Absicht, nur bei Eintritt eines bestimmten Ereignisses zurückzukehren — z. B. nach günstigem Ausgang eines Strafverfahrens oder nach Behebung einer Krankheit — genügt im allgemeinen nicht (MfS im RStB 1935 S. 1395, 1936 S. 1202 S. 382, 1939 S. 537).

Der Steuerpflichtige hat sich zunächst nur vorübergehend im Ausland aufgehalten. Es treten aber später Umstände ein, die erkennen lassen, daß er nicht mehr ins Inland zurückkehren wird. Der Wohnsitz ist in der Regel bereits am Tag der Ausreise, spätestens aber mit dem Auftreten der bezeichneten Umstände aufgegeben (MfS im RStB 1939 S. 643).

8. Der Aufenthalt

Der gewöhnliche Aufenthalt § 14 StAnpG gemäß ist ein rein tatsächliches Zustandsverhältnis. Es hält sich jemand dort auf, wo er hingekommen ist und zunächst auch bleibt.

Der Aufenthalt kann freiwillig gewählt sein. Es kann aber auch bei einem Zwangsaufenthalt der gewöhnliche Aufenthalt § 14 StAnpG gemäß gegeben sein. Der Wille einer Person hat gegenüber der Tatsache zurückzutreten, daß sich die Person an einem bestimmten Ort längere Zeit aufhält und die Beendigung des Verweilens an dem Ort nicht für die nächste Zeit, möglicherweise überhaupt erst nach geraumer Zeit zu erwarten ist.

Es können deshalb auch Strafgefangene an dem Anstaltsort oder an einem anderen Ort, wo sie zur Verbüßung ihrer Straftat untergebracht sind, den gewöhnlichen Aufenthalt § 14 StAnpG gemäß begründen (Ausführliches Gutachten des Reichsfinanzhofs im RStB 1940 S. 925). Für die Frage, welche Dauer der Haft in einem solchen Fall erforderlich ist, Hinweis auf Abschnitt 9 letzter Absatz.

Es wird jemand durch äußere, von seinem Willen unabhängige Umstände, z. B. durch Krieg, veranlaßt, den nur als vorübergehend beabsichtigten Aufenthalt im Inland auf unbestimmte Zeit zu verlängern. Er begründet damit seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Das gilt auch dann, wenn der dringende Wunsch besteht, so bald als möglich ins Ausland zurückzukehren (MfS im RStB 1924 S. 150).

9. Begründung und Beibehaltung des gewöhnlichen Aufenthalts

Der Aufenthalt muß ein gewöhnlicher Aufenthalt sein. Es muß sich jemand § 14 Absatz 1 Satz 1 StAnpG gemäß aufhalten unter Umständen, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Der Begriff „gewöhnlich“ ist rein zeitlich zu nehmen. Er ist gleichbedeutend mit „dauernd“. „Dauernd“ ist nicht „immer“, erfordert also auch nicht eine ununterbrochene körperliche Anwesenheit. Es genügt ein Verbleiben von gewisser Dauer und Regelmäßigkeit, das durch zeitweilige Abwesenheit unterbrochen sein kann (MfS im RStB 1936 S. 294 und 1937 S. 65).

Der Begriff ist nur negativ mit „nicht nur vorübergehend“ abgegrenzt. Es kann bei dieser dehnbaren Fassung im Einzelfall zweifelhaft sein, wo das Vorübergehende aufhört und ein gewisser Dauerzustand anfängt (MfS im RStB 1935 S. 1415).

Nimmt jemand von vornherein seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, dann ist die tatsächliche Dauer des Verweilens im Inland bedeutungslos. Der gewöhnliche Aufenthalt ist auch dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Frist von sechs Monaten § 14 Absatz 1 Satz 2 StAnpG gemäß das Inland verläßt (MfS im RStB 1935 S. 1428).

Für Zweifelsfälle aber bieten § 14 Absatz 1 Satz 2 StAnpG und die ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs Anhaltspunkte.

§ 14 Absatz 1 Satz 2 StAnpG erweitert zwar nur die unbeschränkte Steuerpflicht. Er spricht aber nicht aus, daß ein Aufenthalt von länger als sechs Monaten immer einen gewöhnlichen Aufenthalt begründet. Er läßt trotzdem

erkennen, an welchen Zeitraum ungefähr der Gesetzgeber dachte, als er den Begriff „nicht nur vorübergehend“ im Gesetz anwandte.

Der Reichsfinanzhof hat wiederholt entschieden, daß für die Beurteilung der Frage, ob der inländische Wohnsitz aufgegeben sei, die Dauer der Abwesenheit bedeutungsvoll sein kann. Er hat im Regelfall eine Frist von einem Jahr als angemessen angesehen. Hinweis auf Abschnitt 7 Absatz 12 am Ende. Es kann auch diese Frist einen Anhalt für den Begriff „nicht nur vorübergehend“ bieten.

Bei der Verschiedenartigkeit der Fälle lassen sich aber allgemeine Richtlinien nicht geben. Es müssen immer alle Umstände des Einzelfalles entscheiden.

Wichtig sind die Ausführungen des Großen Senats des Reichsfinanzhofs am Ende des Gutachtens vom 19. Oktober 1940 Gr S D 3/40 im RStB 1940 S. 925:

„Sind Strafgefangene zur Verbüßung ihrer Straftat in einer Strafanstalt untergebracht, so nimmt der Große Senat an, daß sie am Anstaltsort jedenfalls dann den gewöhnlichen Aufenthalt begründen, wenn die Dauer der Strafe ein Jahr übersteigt. Dieser gewöhnliche Aufenthalt wird nicht dadurch unterbrochen, daß die Gefangenen kürzere Zeit zur Arbeit in andere Gemeinden geschickt werden. Ist diese Verbringung aber von längerer Dauer, so geben die Gefangenen den gewöhnlichen Aufenthalt am Anstaltsort auf und begründen den gewöhnlichen Aufenthalt in der Gemeinde, wo sie zur Arbeit untergebracht werden. Eine längere Dauer ist auch insoweit jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Verbringung länger als ein Jahr dauert. Ist die Gemeinde, in der die Gefangenen beschäftigt werden, eine andere als die Gemeinde, in der sie untergebracht sind, so begründen die Gefangenen in der Betriebsgemeinde keinen dauernden Aufenthalt, da sie täglich zu ihrer Wohngemeinde zurückkehren und ein mehrfacher gewöhnlicher Aufenthalt begrifflich unmöglich ist.“

10. Der Aufenthalt von mehr als sechs Monaten

§ 14 Absatz 1 Sätze 2 und 3 StAnpG gemäß tritt unbeschränkte Steuerpflicht stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Die Grenze von sechs Monaten spielt, wie schon ausgeführt (Hinweis auf Abschnitt 9 Absatz 4), nur dann eine Rolle, wenn jemand nur vorübergehend im Inland bleiben will oder wenn der gewöhnliche Aufenthalt im Inland nicht ohne weiteres feststellbar ist.

Der länger als sechs Monate dauernde Aufenthalt kann nicht durch eine kurze, von vornherein nur als vorübergehend gedachte Abwesenheit im Ausland unterbrochen werden. Der Aufenthalt von mehr als sechs Monaten setzt nicht ununterbrochene körperliche Anwesenheit im Inland voraus. Es könnte sich sonst jeder Steuerpflichtige ohne Wohnsitz im Inland durch einen kurzen Ausflug über die Grenze seiner Steuerpflicht entziehen. Die Zeit der Abwesenheit wird allerdings bei Berechnung der Frist von sechs Monaten nicht mitzuzählen sein (MfS im RStB 1935 S. 1445).

Ein Deutscher ist mehr als sechs Monate im Jahr auf Bergnigungsreisen im Ausland. Er kehrt aber immer wieder nach Deutschland zurück. § 14 Absatz 1 Satz 2 StAnpG ist auf einen solchen Fall überhaupt nicht anwendbar. Der Steuerpflichtige hat keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland nie aufgegeben (MfS im RStB 1935 S. 1427 und 1938 S. 378).

Die sechs Monate sind nicht nach Kalendermonaten, sondern nach Zeitmonaten zu errechnen. Die Frist beginnt mit Ablauf des Tags, an dem der gewöhnliche Aufenthalt im Inland beginnt. Die Frist endet im sechsten Monat des Tags, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, in den die Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts fällt. Hinweis auf § 82 Nr. 1 in Verbindung mit § 187 Absatz 1 und § 188 Absatz 2 BGB.

11. Aufenthalt zu Erholungs-, Sport- oder Kurzwecken

Der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 10. Juli 1939 — S 1284 — 25 III R, abgedruckt im RStB 1939 S. 826 — ermächtigt die Finanz-

Ämter zur Hebung des Fremdenverkehrs und im Interesse der deutschen Devisenwirtschaft, den § 14 Absatz 1 Satz 2 StAnpG auf Antrag bei natürlichen Personen nicht anzuwenden, die im Inland weder einen Wohnsitz haben noch ein Gewerbe oder einen Beruf ausüben und deren Aufenthalt im Inland nicht länger als ein Jahr dauert. Es können also Ausländer bei der Besteuerung geahndet werden, die sich zu Erholungs-, Sport- oder Kurzwecken länger als sechs Monate (bis zu einem Jahr) im Reichsgebiet aufhalten.

Ist bei Ausländern, die sich zu Erholungs-, Sport- oder Kurzwecken länger als ein Jahr im Reichsgebiet aufhalten, ein steuerliches Entgegenkommen angebracht, so kann durch Kanalisierung (§ 31 Ziffer 1 EStG und § 10 Absatz 1 VStG) oder durch Billigkeitsmaßnahmen (§ 131 AO) geholfen werden. Derartige Fälle sind dem Reichsminister der Finanzen zur Entscheidung vorzulegen.

12. Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts

Die Ausführungen im Abschnitt 7 gelten sinngemäß. Es gilt insbesondere der Grundsatz entsprechend für den gewöhnlichen Aufenthalt, daß die Absicht, eine Wohnung zu einem zukünftigen Zeitpunkt aufzugeben, die Absicht in sich schließt, die Wohnung bis zu diesem Zeitpunkt zu behalten (NFS im RStW 1936 S. 1063).

Ein Steuerpflichtiger verreist ins Ausland. Er hat die ernsthafte Absicht, noch einmal — wenn auch nur vorübergehend — nach Deutschland zurückzukehren. Die Umstände lassen erkennen, daß der Auslandsaufenthalt nur vorübergehend sein und daß der Steuerpflichtige bestimmt zurückkehren wird. Der gewöhnliche Aufenthalt erlischt erst in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige Deutschland endgültig verläßt (NFS im RStW 1937 S. 741 und 790, 1938 S. 458, 1939 S. 328). Der Steuerpflichtige ist nun aber im Ausland schwer erkrankt. Die Dauer der Krankheit ist ungewiß. Es muß dann angenommen werden, daß der gewöhnliche Aufenthalt im Inland bereits im Augenblick der Ausreise aufgegeben ist. Es ändert daran auch nichts die Tatsache, daß der Steuerpflichtige im Inland noch ein möbliertes Zimmer gemietet hat (NFS im RStW 1939 S. 571).

13. Auslandsbeamte

Für Auslandsbeamte bestimmt § 14 Absatz 2 StAnpG:

„Auslandsbeamte werden im Sinn des Einkommensteuergesetzes und des Vermögenssteuergesetzes wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Ort haben, an dem sich die inländische öffentliche Kasse befindet, die die Dienstbezüge des Auslandsbeamten zu zahlen hat. Das gleiche gilt für die Ehefrau eines Auslandsbeamten, sofern sie nicht von dem Ehemann dauernd getrennt lebt, und für die minderjährigen Kinder eines Auslandsbeamten, die zu seinem Haushalt gehören. Als Auslandsbeamte im Sinn der Steuergesetze gelten: unmittelbare und mittelbare Beamte des Deutschen Reichs, Angehörige der Deutschen Wehrmacht und Beamte der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und der Reichsbank, die ihren Dienstort im Ausland haben. Wahlkonsuln gelten nicht als Beamte im Sinn dieser Vorschrift.“

§ 14 Absatz 2 StAnpG gilt nur für die Einkommensteuer und für die Vermögensteuer. Er gilt nicht für die Reichsfluchtsteuer, die Bürgersteuer und die Kirchensteuer.

Angehörige der Deutschen Wehrmacht sind die Soldaten (Offiziere, Unteroffiziere und Mannschaften) und die Wehrmachtsbeamten (Militär- und Zivilbeamten). Hinweis auf die Begründung zum Steueranpassungsgesetz zu § 14 und zu § 10 letzter Absatz im RStW 1934 S. 1398 u. f., S. 1408 und S. 1404.

14. § 14 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes

§ 14 Absatz 3 StAnpG gemäß werden die Inhaber und die leitenden Angestellten, insbesondere Vorstandsmitglieder und Prokuristen, eines inländischen Unternehmens auch dann, wenn sie sich nicht im

Inland aufhalten, im Sinn der Steuergesetze wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Ort haben, an dem sich die Geschäftleitung oder der Sitz des inländischen Unternehmens befindet.

Das gleiche gilt für Mitglieder des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats eines inländischen Unternehmens, wenn sie sich an der Geschäftsführung des inländischen Unternehmens wesentlich beteiligen. Wesentliche Beteiligung ist anzunehmen, wenn sie die Geschäfte eines Vorstandsmitglieds führen, sei es auch nur vertretungsweise oder vorübergehend.

Die Regelung gilt nicht für die Erbschaftsteuer und für die Reichsfluchtsteuer.

Der leitende Grundgedanke dieser Vorschrift ist, daß die unbeschränkte Steuerpflicht kraft der Stellung eintritt, die der Steuerpflichtige im inländischen Wirtschaftsleben einnimmt. Hinweis auf die Begründung zum Steueranpassungsgesetz zu § 14 Absatz 3 im RStW 1934 S. 1398 u. f., S. 1408.

Für die Einzelheiten Hinweis auf den ausführlichen Aufsatz von Staatssekretär Reinhardt „Grundgedanken zu § 14 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes“, DStZ 1936 Beamtenausgabe Nr 7 S. 177 u. f.

Nach behandle nur noch die Fragen, auf die Staatssekretär Reinhardt nicht eingegangen ist, und die Neuerungen, die zwischenzeitlich eingetreten sind.

Ein Prokurist im Sinn des § 14 Absatz 3 StAnpG ist auch schon dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er sich für das inländische Unternehmen nicht betätigt oder nicht in der Lage ist, durch seine Maßnahmen entscheidend auf die Ergebnisse und das Schicksal des inländischen Unternehmens einzuwirken oder zu einer solchen Einwirkung zwar in der Lage, aber nicht gewillt ist. Der Reichsfinanzhof hat seine abweichende Meinung aufgegeben. Er stimmt jetzt mit der Auffassung des Staatssekretärs Reinhardt überein (NFS im RStW 1936 S. 527 und S. 1122 gegen RStW 1935 S. 1011, 1936 S. 179). Eine im Handelsregister als Prokurist eines inländischen Unternehmens eingetragene Person bezieht kein Gehalt mehr. Das kann die Feststellung rechtfertigen, daß die Person die Eigenschaft als leitender Angestellter verloren hat (NFS im RStW 1936 S. 825).

§ 14 Absatz 3 StAnpG ist nicht anzuwenden auf Inhaber oder leitende Angestellte von deutschen Auslandsunternehmen, die den Absatz deutscher Waren im Ausland oder die Bewirkung deutscher Leistungen im Ausland oder die Einfuhr ausländischer Waren in das Inland zum Gegenstand haben. Diese Personen unterliegen jedoch mit inländischen Einkünften (§ 49 EStG) und mit Inlandsvermögen (§ 2 Absatz 2 VStG) der beschränkten Steuerpflicht. Hinweis auf Abschnitt IV des Runderlasses des Reichsministers der Finanzen vom 25. Oktober 1939 — S 1289 — 83 III R — im RStW 1939 S. 1070.

15. Die zeitliche Wirkung des § 14 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes

§ 14 Absatz 3 Satz 3 StAnpG gemäß tritt unbeschränkte Steuerpflicht bei den Steuern vom Einkommen für das Kalenderjahr, bei der Vermögensteuer jeweils für das Rechnungsjahr ein, in dem die Eigenschaft als Inhaber oder leitender Angestellter bestanden hat oder die Geschäftsführertätigkeit eines Mitglieds des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats ausgeübt worden ist, sei es auch nur vertretungsweise oder vorübergehend oder einmalig.

Die unbeschränkte Steuerpflicht besteht also jeweils für das ganze Kalenderjahr oder für das ganze Rechnungsjahr, ohne Rücksicht darauf, wie lange in diesem Jahr die Eigenschaft oder Tätigkeit gedauert hat. Hinweis auf die Begründung zum Steueranpassungsgesetz zu § 14 Absatz 3 im RStW 1934 S. 1398 u. f., S. 1409.

§ 14 Absatz 3 StAnpG setzt aber voraus, daß der Steuerpflichtige sich im Ausland aufhält und von dort aus die das inländische Unternehmen beeinflussende Tätigkeit ausübt. Ein Steuerpflichtiger hat als Inhaber eines inländi-

schen Unternehmens bis zur Auswanderung seinen Wohnsitz im Inland. Er gibt mit der Auswanderung im Lauf des Jahres gleichzeitig die Inhaberschaft auf. § 14 Absatz 3 StAnpG trifft diesen Fall nicht. Der Steuerpflichtige ist bis zur Auswanderung unbeschränkt, danach beschränkt steuerpflichtig. Es ist getrennte Veranlagung erforderlich (RFS im RStBl 1937 S. 1008, und S. 1158, 1939 S. 173).

16. § 14 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes und die Reichsfluchtsteuer

§ 14 Absatz 3 StAnpG gilt nicht für die Reichsfluchtsteuer. Personen, die ihren inländischen Wohnsitz und ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgeben, werden auch dann reichsfluchtsteuerpflichtig, wenn sie in einem inländischen Unternehmen Inhaber, leitende Angestellte, Vorstandsmitglieder oder Mitglieder des Aufsichtsrats oder des Verwaltungsrats in vorstandsähnlicher Stellung bleiben. Die Abwanderung bewirkt volkswirtschaftlich,

daß der inländischen Wirtschaft die Kaufkraft eines leistungsfähigen Verbrauchers verlorengeht.

Der frühere § 81 Ziffer 2 AO behandelte die leitenden Angestellten eines inländischen Unternehmens im Sinn des Reichsfluchtsteuergesetzes wie Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Die leitenden Angestellten sind deshalb, auch soweit sie schon vor dem 31. Dezember 1934 ausgewandert sind, mit dem Inkrafttreten des § 14 StAnpG, also am 1. Januar 1935 reichsfluchtsteuerpflichtig geworden (RFS im RStBl 1936 S. 876 und S. 1095, 1937 S. 107, 1938 S. 1027 unter Aufgabe der früheren Rechtsprechung, z. B. im RStBl 1936 S. 179). Sie können also durch die Aufgabe ihrer leitenden Stellung nach dem 31. Dezember 1934 nicht nochmals reichsfluchtsteuerpflichtig werden (RFS im RStBl 1938 S. 178).

Hinweis noch auf die Begründung zum Steueranpassungsgesetz zu § 14 Absatz 3 im RStBl 1934 S. 1398 u. f., S. 1409.

Zur Eröffnungsbilanz buchführender Land- und Forstwirte in den eingegliederten Gebieten mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete

Von Regierungsrat Dr. Steinweg, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Bedeutung der Einführung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung,
3. Keine Anwendung der Umstellungsverordnungen bei Land- und Forstwirten,
4. Bewertungsrichtlinien für die Eröffnungsbilanz in den eingegliederten Gebieten mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete,
5. Bewertung der Gebäude im Altreichsgebiet,
6. Bewertung der Gebäude landwirtschaftlicher Betriebe in den eingegliederten Gebieten mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete,
7. Begriff der Gebäude,
8. Bedeutung der Rahmensätze,
9. Bedeutung der Beanspruchungsgrenzen,
10. Anwendung der Bewertungsrichtlinien beim Übergang zur Buchführung in späteren Jahren,
11. Bewertung der Gebäude forstwirtschaftlicher Betriebe,
12. Bewertung der Gebäude anderer als landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Betriebe,
13. Angleichung bereits vorhandener Gebäudewerte,
14. Bewertung des toten Inventars,
15. Bewertung des lebenden Inventars,
16. Bewertung der Vorräte.

1. Einführung

Die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935 (RGBl I S. 908, RStBl 1935 S. 955) ist in den Gebieten, die in den Jahren 1938, 1939 und 1940 in das Deutsche Reich eingegliedert worden sind, in Kraft gesetzt worden. Sie ist erstmalig anzuwenden für die Zeit:

1. vom 1. Juli 1939 ab in der Ostmark, in den Gemeinden Jungholz und Mittelberg, im Reichsgau Sudetenland, in den in die Länder Preußen und Bayern eingegliederten ehemals sudetendeutschen Gebietssteilen und im Memelland. Hinweis auf § 1 Ziffer 6 und § 8 der Siebenten Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Land Österreich vom 17. Dezember 1938 (RGBl I S. 1817, RStBl 1938 S. 1161), auf § 1 Ziffer 6 der Vierten Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den sudetendeutschen Gebieten vom 21. Dezember 1938 (RGBl I S. 1837, RStBl 1938 S. 1178) und den Runderlaß vom 24. Dezember 1938 S 2300 — Sud 19 III (RStBl 1939 S. 1) und auf § 4 Absatz 1 des Gesetzes über die Wiedervereinigung des Memellandes mit dem Deutschen Reich vom 23. März 1939 (RGBl I S. 559, RStBl 1940 S. 494);
2. vom 1. Juli 1940 ab im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig und in den eingegliederten Ostgebieten. Hinweis auf § 4 Absatz 1 des Gesetzes über die Wiedervereinigung der Freien Stadt Danzig mit dem Deutschen Reich vom 1. September 1939 (RGBl I S. 1547, RStBl 1939 S. 961) und den Runderlaß vom 15. Januar 1940 S 2300 — Dz 13 III (RStBl 1940 S. 41) und auf die Dritte Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten vom 10. Januar 1940 (RGBl I S. 211, RStBl 1940 S. 133) und den Runderlaß vom 10. Februar 1940 S 2300 — Pol 22 III (RStBl 1940 S. 265);
3. vom 1. Juli 1941 ab in den Gebieten von Eupen, Malmedy und Moresnet. Hinweis auf die Dritte

Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den Gebieten von Eupen, Malmedy und Moresnet vom 2. August 1940 (RGBl I S. 1185, RStBl 1940 S. 793).

Der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 5. Juli 1935 S 2140 — 50 III (RStBl 1935 S. 953) ergänzt die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung. Er enthält Einzelheiten über die Voraussetzungen der Buchführungspflicht, über Beginn und Ende der Buchführungspflicht, über Befreiung von der Buchführungspflicht usw. Er ist ebenfalls von den oben bezeichneten Zeitpunkten ab in den eingegliederten Gebieten zu beachten.

2. Bedeutung der Einführung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung

Viele Land- und Forstwirte in den Gebieten, die in den Jahren 1938 und 1939 in das Deutsche Reich eingegliedert worden sind, sind ab den oben bezeichneten Zeitpunkten buchführungspflichtig geworden. Es sind das die Land- und Forstwirte, bei denen vor diesen Zeitpunkten bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer, Körperchaftsteuer oder Umsatzsteuer oder in einem Rechtsmittelverfahren, das eine solche Veranlagung betrifft, festgestellt worden ist, daß sie eine der im § 161 Absatz 1 Ziffer 1 Buchstaben a oder c der Reichsabgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllen. Soweit in den eingegliederten Gebieten vor den bezeichneten Zeitpunkten eine Einheitserwertfeststellung stattgefunden hat, sind auch solche Land- und Forstwirte buchführungspflichtig geworden, bei denen bis zu diesen Zeitpunkten festgestellt worden ist, daß das land- und forstwirtschaftliche Vermögen mehr als 100 000 RM beträgt. Hinweis auf § 161 Absatz 1 Ziffer 1 Buchstabe c der Reichsabgabenordnung.

Andere Land- und Forstwirte in den 1938 und 1939 eingegliederten Gebieten sind zu den im Abschnitt 1 bezeichneten Zeitpunkten freiwillig zu einer Buchführung

übergegangen, die der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935 entspricht. Sie können dann verlangen, daß ihr Gewinn auf Grund des Buchabchlusses ermittelt wird. Hinweis auf § 2 Absatz 1 der Verordnung. Es stehen ihnen in diesem Fall auch die Vergünstigungen zu, die nur die buchführenden Land- und Forstwirte genießen. Sie können z. B. die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter für sich in Anspruch nehmen. Hinweis auf die Einkommensteuer-Richtlinien für 1939 (EStR für 1939) Abschnitt 13. Buchführende Land- und Forstwirte im Sinn des Einkommensteuergesetzes und der zum Einkommensteuergesetz ergangenen Durchführungsbestimmungen und Richtlinien sind diejenigen Land- und Forstwirte, die über den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft Bücher ordnungsmäßig führen, die mindestens den Anforderungen der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung entsprechen. Hinweis auf § 8 der Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz (EStB 1939).

Die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung sieht die Gewinnermittlung auf Grund eines Betriebsvermögensvergleichs vor. Eine jährliche Bestandsaufnahme muß die Änderungen im Wert und in der Zusammensetzung des Betriebsvermögens erkennen lassen. Hinweis auf § 2 Absatz 2 Ziffer 2 der Verordnung. Wichtig ist dabei insbesondere die Eröffnungsbilanz, mit der jede landwirtschaftliche Buchführung beginnen muß. Die Eröffnungsbilanz bildet nicht nur die Grundlage für die Gewinnermittlung des ersten Jahres. Sie ist auch für die Gewinnermittlung der nachfolgenden Jahre von großer Bedeutung.

3. Keine Anwendung der Umstellungsverordnungen bei Land- und Forstwirten

Ein Teil der Land- und Forstwirte in den eingegliederten Gebieten hat schon vor der Einführung des Deutschen Einkommensteuerrechts und vor der Einführung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung Bücher geführt. Diese Land- und Forstwirte müssen, soweit sie buchführungspflichtig sind, ihre Buchführung der Verordnung vom 5. Juli 1935 anpassen. Das gilt insbesondere für diejenigen Land- und Forstwirte, die bisher als Gewinn nur den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt haben. Sie müssen zu dem Zeitpunkt, von dem ab die Verordnung vom 5. Juli 1935 erstmalig anzuwenden ist, eine Eröffnungsbilanz aufstellen. Hinweis auf Abschnitt 2.

Buchführende Land- und Forstwirte in den eingegliederten Gebieten, die schon bisher ihren Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleichs ermittelt haben, müssen ihre Buchwerte von der früheren Währung (Schilling, tschecho-slowakische Krone usw.) auf Reichsmark umstellen. Diese Umstellung ist rein rechnerisch nach dem amtlich festgesetzten Währungsverhältnis vorzunehmen.

Das Recht, sich von den bisherigen Bindungen der Bilanzierung frei zu machen und eine vollkommene Neubewertung des Betriebsvermögens vorzunehmen, steht den Land- und Forstwirten nicht zu. Die Verordnungen über Reichsmarkeröffnungsbilanzen und Umstellungsmaßnahmen (Umstellungsverordnungen), die in den eingegliederten Gebieten mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete ergangen sind, gelten nur für die in den Verordnungen selbst bezeichneten Personen. Das sind Kaufleute, die zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet sind, und in einzelnen eingegliederten Gebieten auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Diese Personen müssen eine Eröffnungsbilanz in Reichsmark aufstellen. Sie sind dabei an die bisherige Bilanzierung nicht gebunden. Die Vermögensgegenstände dürfen nur nicht mit einem höheren Wert angesetzt werden, als ihnen am Stichtag der Eröffnungsbilanz beizulegen ist (Teilwert). Es ist im Abschnitt „Steuern, Gebühren“ der Umstellungsverordnungen bestimmt, daß die lediglich zahlenmäßigen Vermögensver-

änderungen, die sich bei der Aufstellung der Reichsmarkeröffnungsbilanz ergeben, eine Steuerpflicht nicht begründen.

Die buchführenden Land- und Forstwirte fallen einschließlich ihrer land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe nicht unter die Umstellungsverordnungen. Eine Ausnahme bilden nur land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe, die im Handelsregister eingetragen sind. § 3 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs gemäß können Unternehmen, die mit dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft verbunden sind, und die nur ein Nebengewerbe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs darstellen, im Handelsregister eingetragen werden. Voraussetzung ist, daß die Erfordernisse des § 2 des Handelsgesetzbuchs gegeben sind, d. h. der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb muß einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern. In diesen Fällen ist der Land- und Forstwirt berechtigt, aber nicht verpflichtet, den Nebenbetrieb im Handelsregister eintragen zu lassen. Hat er von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, so ist er insoweit zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet. Er fällt deshalb insoweit unter die Umstellungsverordnungen. Es gibt nur wenige land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe in den eingegliederten Gebieten, z. B. Brauereien, Brennereien und Sägewerke, die im Handelsregister eingetragen sind.

Der Reichsminister der Finanzen hat eine ausdehnende Anwendung der Umstellungsverordnungen auf andere als die in ihnen bezeichneten Personenkreise, insbesondere auf buchführende Land- und Forstwirte, abgelehnt. Die Umstellungsverordnungen sind handelsrechtliche Maßnahmen. Die Bewertungsfreiheit anlässlich der Reichsmarkeröffnungsbilanz soll insbesondere den handelsrechtlichen Grundsatz der Bilanzwahrheit verwirklichen. Die steuerrechtlichen Vorschriften der Umstellungsverordnungen sind ergangen, um diesen Zweck nicht zu beeinträchtigen. Es ist außerdem zu beachten, daß die Aufstellung einer Reichsmarkeröffnungsbilanz sich bei Kaufleuten auch nachteilig auswirkt, z. B. für die Gewerbesteuer, für die Aufbringungsgrundlage und für die Vermögenssteuer. Den Land- und Forstwirten würde die steuerfreie Aufwertung nur Vorteile bringen.

Wegen des Rechts der buchführenden Land- und Forstwirte, für bestimmte Wirtschaftsgüter die Werte anzugleichen, Hinweis auf die Abschnitte 4, 13 und 15.

4. Bewertungsrichtlinien für die Eröffnungsbilanz in den eingegliederten Gebieten mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete

Wirtschaftsgüter, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen, sind in der Eröffnungsbilanz (Hinweis auf Abschnitt 2) in sinngemäßer Anwendung des § 6 Ziffer 6 EStG mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungspreisen anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Es ist dabei davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Ziffer 1 Satz 3 EStG).

Die Ermittlung des Teilwerts ist insbesondere bei den Gebäuden land- und forstwirtschaftlicher Betriebe schwierig. Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb in einem Runderlaß vom 15. November 1940 S 2141—120 III Bewertungsrichtlinien für die Eröffnungsbilanz buchführender Land- und Forstwirte erlassen. Der Runderlaß ist im Reichssteuerblatt 1940 S. 977 abgedruckt worden.

Der Runderlaß gilt für alle eingegliederten Gebiete mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete. Hinweis auf Abschnitt 1. Die eingegliederten Ostgebiete konnten in die Regelung nicht mit einbezogen werden. Eine wesentliche Voraussetzung der hier getroffenen

Regelung — die Festsetzung von Einheitswerten — ist in diesen Gebieten nicht erfüllt. Die besonderen Verhältnisse in den eingegliederten Ostgebieten erfordern auch in anderen Punkten ein Abweichen von der im Runderlaß vom 15. November 1940 getroffenen Regelung. Bewertungsrichtlinien für die Eröffnungsbilanz in den eingegliederten Ostgebieten sind in Vorbereitung.

Die Bewertungsrichtlinien sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach der Einführung der Reichsmarkwährung entgeltlich erworben hat. Es sind in diesem Fall die Anschaffungskosten maßgebend. Diese sind auf die einzelnen Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Gebäude, lebendes und totes Inventar usw.) zu verteilen. Absetzungen für Abnutzung vom Tag der Anschaffung bis zur Eröffnungsbilanz sind zu berücksichtigen.

Einzelne Oberfinanzpräsidenten in den hier in Betracht kommenden Gebieten haben für ihren Bezirk schon Bewertungsrichtlinien für die Eröffnungsbilanz erlassen. Andere Oberfinanzpräsidenten haben von einer Regelung bisher abgesehen. Eine einheitliche Regelung der Bewertungsfragen durch den Reichsminister der Finanzen hat sich als erforderlich erwiesen. Die bisher ergangenen Rundverfügungen der Oberfinanzpräsidenten, die durch den Runderlaß vom 15. November 1940 ersetzt werden, und die mit diesen Rundverfügungen gemachten Erfahrungen haben für die Regelung durch den Reichsminister der Finanzen wertvolle Vorarbeit geleistet.

Der Runderlaß vom 15. November 1940 bestimmt auch, inwieweit buchführende Land- und Forstwirte, die schon bisher Bücher geführt und einen Betriebsvermögensvergleich gemacht haben, ihre Buchwerte unter Unterbrechung des Bilanzzusammenhangs an die im Runderlaß angegebenen Werte angleichen können. Hinweis auf die Abschnitte 13 und 15.

5. Bewertung der Gebäude im Altreichsgebiet

Die Bewertung der Gebäude in den eingegliederten Gebieten mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete knüpft an die Regelung an, wie sie im Altreichsgebiet besteht.

Im Altreichsgebiet war die Eröffnungsbilanz bei buchführenden Land- und Forstwirten mit dem Vermögensteuerwert vom 1. Januar 1925 verkoppelt. Gebäude, die am 1. Januar 1925 vorhanden waren, durften auf den 1. Juli 1924 nicht mit einem höheren Wert angesetzt werden als mit dem Anteil des Einheitswerts auf den 1. Januar 1925, der auf die Gebäude entfiel. Hinweis auf § 108 Absatz 2 und § 109 EStG 1925.

Der Runderlaß vom 27. Juli 1927 — III e/u 4000 — enthielt Richtlinien über den Anteil der Gebäude landwirtschaftlicher Betriebe am Einheitswert 1925. Die Gebäudewerte sollten nicht beanstandet werden, wenn sie bestimmte Bombhundertsätze des Einheitswerts vom 1. Januar 1925 nicht überstiegen.

Die im Runderlaß vom 27. Juli 1927 gesetzten Grenzen waren zunächst nur als Grundlage für die Berechnung der Absetzungen für Abnutzung gedacht. Sie sind jedoch im Laufe der Jahre, als die Landwirtschaft zum Betriebsvermögensvergleich überging, auch als Grundlage für die Bewertung der Gebäude in der Eröffnungsbilanz herangezogen worden. Die Verknüpfung der Gebäudewerte mit dem Vermögensteuerwert vom 1. Januar 1925 (§ 108 Absatz 2 und § 109 EStG 1925), der ein Ertragswert war, wurde dadurch praktisch aufgegeben. Die für die Gebäude und für das tote Inventar gesetzten Grenzen überstiegen unter Berücksichtigung des lebenden Inventars, des Werts von Grund und Boden usw. den Vermögensteuerwert (Einheitswert) 1925 erheblich.

Die Richtlinien in dem Runderlaß vom 27. Juli 1927 — III e/u 4000 — über den Gebäudeanteil landwirtschaftlicher Gebäude am Einheitswert 1925 sind im Altreichsgebiet auch jetzt noch anzuwenden. Es müssen z. B. Landwirte, die zur Buchführung übergehen, für ihre Eröffnungsbilanz die Höchstgrenzen beachten, die im Runderlaß vom

27. Juli 1927 bezeichnet sind. Das gilt für die Gebäude, die am 1. Januar 1925 vorhanden waren. Die so ermittelten Gebäudewerte sind um die zwischenzeitlichen Absetzungen für Abnutzung zu kürzen. Hinweis auf Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 1 S. 153.

Richtlinien für die Gebäudewerte forstwirtschaftlicher, gärtnerischer usw. Betriebe sind im Altreichsgebiet nicht ergangen.

6. Bewertung der Gebäude landwirtschaftlicher Betriebe in den eingegliederten Gebieten mit Ausnahme der eingegliederten Ostgebiete

Der Runderlaß vom 15. November 1940 knüpft für die Bewertung der Gebäude landwirtschaftlicher Betriebe in den oben bezeichneten Gebieten an die Regelung im Altreichsgebiet an. Hinweis auf Abschnitt 5. Ermittlungen haben ergeben, daß die Einheitswerte für diese Gebiete den besten Anhaltspunkt bieten, um eine gleichmäßige Bewertung zu gewährleisten.

Der Anteil der Gebäudewerte landwirtschaftlicher Betriebe am Einheitswert ist in der Hauptsache abhängig von der Güte des Grund und Bodens. Je wertvoller der Grund und Boden ist, desto kleiner ist der Anteil der Gebäude am Einheitswert. Der Anteil der Gebäudewerte am Einheitswert steigt umgekehrt mit der sinkenden Bodengüte. Der Gebäudeanteil am Einheitswert ist deshalb im Runderlaß vom 15. November 1940 nach Sektarsätzen gestaffelt.

Die Gebäudewerte landwirtschaftlicher Betriebe sind in der Regel nicht zu beanstanden, wenn sie die nachstehenden Bombhundertsätze des Einheitswerts nicht übersteigen:

Sektarsatz	Gebäudeanteil am Einheitswert in vom Hundert (Rahmensatz)
über 3 000	30 bis 40
1 601 bis 3 000	40 bis 50
801 bis 1 600	50 bis 60
bis zu 800	60 bis 70

Maßgebend ist der Einheitswert, der erstmalig nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes festgestellt worden ist. Die erste allgemeine Feststellung (Hauptfeststellung) der Einheitswerte ist in den hier in Betracht kommenden Gebieten mit Ausnahme der Gebiete von Eupen, Malmédy und Moresnet auf den 1. Januar 1940 durchgeführt worden. In den Gebieten von Eupen, Malmédy und Moresnet wird die erste Hauptfeststellung der Einheitswerte auf den 1. Januar 1941 durchgeführt werden.

Als landwirtschaftliche Betriebe werden zweckmäßig diejenigen Betriebe angesehen, die auch bei der Einheitsbewertung als landwirtschaftliche Betriebe bewertet worden sind.

7. Begriff der Gebäude

Der Bombhundertsatz des Einheitswert umfaßt alle Gebäude und baulichen Anlagen, die zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören und am ersten Hauptfeststellungszeitpunkt vorhanden waren.

Es gehören zu den Gebäuden, die Teile des landwirtschaftlichen Betriebs sind, nicht nur die eigentlichen Betriebsgebäude, sondern auch die Wohngebäude des Betriebsinhabers und der Gesellschaft. Ist das Wohngebäude des Betriebsinhabers, z. B. ein landwirtschaftliches Herrenhaus, ausnahmsweise nicht zum landwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen gerechnet worden, so fällt es nicht unter den Bombhundertsatz.

Zu den baulichen Anlagen gehören z. B. Drainagen, Wege, Brücken, Hofpflasterung, Stauwerke, Düngegruben usw.

8. Bedeutung der Rahmensätze

Der Gebäudeanteil am Einheitswert richtet sich in der Hauptsache nach dem Sektarsatz. Hinweis auf Abschnitt 6. Der Sektarsatz kann jedoch nicht allein maßgebend sein. Auch andere Umstände müssen berücksichtigt werden.

Der Umfang der Gebäude ist z. B. in der Regel abhängig von der Größe des landwirtschaftlichen Betriebs. Je größer der landwirtschaftliche Betrieb, desto kleiner ist in der Regel der Gebäudeanteil am Einheitswert. Auch klimatische Verhältnisse sind für den Umfang der Gebäude von Bedeutung.

Beispiel:

Der Gebäudeanteil am Einheitswert ist in den Trockengebieten der Ostmark kleiner als in anderen Teilen des Reichs.

Der Gebäudeanteil am Einheitswert kann auch bei Betrieben gleicher Größe und gleicher Bodenklasse verschieden sein. Der eine Betrieb hat einen reichlichen Gebäudebestand, der sich in gutem Zustand befindet. Der andere Betrieb ist nur knapp mit Gebäuden besetzt, die zudem schlecht erhalten sind.

Die Rahmensätze, die im Runderlaß vom 15. November 1940 gebildet sind, geben im allgemeinen die Möglichkeit, den Gebäudebestand und den Gebäudezustand des einzelnen landwirtschaftlichen Betriebs zu berücksichtigen. Die Rahmensätze dürfen nur in Ausnahmefällen überschritten oder unterschritten werden. Solche Ausnahmefälle liegen nur vor, wenn die Gebäudewerte offensichtlich erheblich über oder unter dem Rahmen liegen.

Beispiele:

- A. Ein kleiner landwirtschaftlicher Betrieb, der nicht zur Buchführung verpflichtet ist, führt freiwillig Bücher. — Es sind im letzten Jahrzehnt vor dem ersten Hauptfeststellungszeitpunkt umfangreiche Neubauten errichtet worden. — Es sind bauliche Anlagen, z. B. Drainagen, Wege, Brücken, größeren Umfangs vorhanden. Der Gebäudeanteil liegt in den bezeichneten Fällen offensichtlich erheblich über dem Rahmen. Der Rahmensatz kann überschritten werden.
- B. Ein großer landwirtschaftlicher Betrieb hat uralte Gebäude, die in einem sehr schlechten baulichen Zustand sind. Der Gebäudeanteil liegt offensichtlich erheblich unter dem Rahmen. Der Rahmensatz kann unterschritten werden.

9. Bedeutung der Beanstandungsgrenzen

Die Rahmensätze (Hinweis auf Abschnitt 8) stellen Beanstandungsgrenzen dar. Die Gebäudewerte landwirtschaftlicher Betriebe werden in der Regel nicht beanstandet werden, wenn sie sich innerhalb der im Abschnitt 6 bezeichneten Bombhundertsätze des Einheitswerts halten.

Die Ermittlung der Gebäudewerte ist dem einzelnen Landwirt überlassen. Die Feuerversicherungswerte, die Baukosten usw. können ihm dabei als Unterlagen dienen. Liegen die so ermittelten Werte für die Gebäude und baulichen Anlagen zusammen innerhalb des in Betracht kommenden Bombhundertsatzes, so werden sie in der Regel nicht beanstandet werden.

Sind geeignete Unterlagen nicht vorhanden, so kann auch der Rahmensatz den Ausgangspunkt für die Ermittlung der Gebäudewerte bilden. Es sind dabei alle Umstände, z. B. die Größe des Betriebs, der Sektarsatz, das Alter der Gebäude, zu berücksichtigen. Hinweis auf die Abschnitte 6 bis 8. Der so ermittelte Gebäudeanteil am Einheitswert ist auf die Gebäude und baulichen Anlagen zu verteilen. Es ist nicht zulässig, für alle Gebäude und baulichen Anlagen einen Gesamtwert zu bilden. Es sind § 6 EStG gemäß die einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten.

10. Anwendung der Bewertungsrichtlinien beim Übergang zur Buchführung in späteren Jahren

Die Richtlinien für die Bewertung landwirtschaftlicher Gebäude sind auch in den Fällen anzuwenden, in denen Landwirte ab einem späteren Zeitpunkt als der

erstmaligen Anwendung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung zur Buchführung übergehen. Gebäude und bauliche Anlagen, die am ersten Hauptfeststellungszeitpunkt vorhanden waren, sind auf den Zeitpunkt, von dem ab die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung erstmalig anzuwenden ist, nach den Abschnitten 6 bis 9 zu bewerten. Diese Wertansätze sind um die zwischenzeitlichen Absetzungen für Abnutzung zu kürzen. Die so ermittelten Werte sind in die Eröffnungsbilanz einzustellen.

Gebäude und bauliche Anlagen, die am ersten Hauptfeststellungszeitpunkt nicht vorhanden waren, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der zwischenzeitlichen Absetzungen für Abnutzung einzusetzen.

Wegen der Nichtanwendung der Bewertungsrichtlinien beim entgeltlichen Erwerb eines landwirtschaftlichen Betriebs nach Einführung der Reichsmarkwährung in den bezeichneten Gebieten Hinweis auf Abschnitt 4.

11. Bewertung der Gebäude forstwirtschaftlicher Betriebe

Der Runderlaß vom 15. November 1940 regelt neben der Gebäudebewertung landwirtschaftlicher Betriebe auch die Bewertung der Gebäude bei forstwirtschaftlichen Betrieben. Es ist hier nur ein Rahmensatz aufgestellt. Die Gebäudewerte forstwirtschaftlicher Betriebe sind in der Regel nicht zu beanstanden, wenn sie sich innerhalb von 5 bis 15 vom Hundert des Einheitswerts halten, der nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes erstmalig festgestellt worden ist. Dieser Rahmensatz hat sich bei der Betriebsprüfung forstwirtschaftlicher Betriebe herausgebildet.

Die Abstufung innerhalb des Rahmensatzes richtet sich nach der Betriebsgröße und nach der Güte des Forstes. Je größer und hochwertiger der Forst ist, desto kleiner ist in der Regel der Gebäudeanteil am Einheitswert.

Die Ausführungen über die Gebäudebewertung landwirtschaftlicher Betriebe gelten im übrigen sinngemäß auch bei der Bewertung der Gebäude forstwirtschaftlicher Betriebe. Hinweis auf die Abschnitte 6 bis 10.

12. Bewertung der Gebäude anderer als landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Betriebe

Richtlinien für die Gebäudebewertung anderer als landwirtschaftlicher (Hinweis auf die Abschnitte 6 bis 10) und forstwirtschaftlicher (Hinweis auf Abschnitt 11) Betriebe, z. B. gärtnerischer Betriebe und Weinbaubetriebe, sind nicht ergangen. Der Teilwert der Gebäude muß hier im einzelnen Fall ermittelt werden.

13. Angleichung bereits vorhandener Gebäudewerte

Die Abschnitte 6 bis 12 behandeln die Fälle, in denen Land- und Forstwirte eine Buchführung mit Betriebsvermögensvergleich beginnen. Viele Land- und Forstwirte in den hier in Betracht kommenden Gebieten haben jedoch auch vor der erstmaligen Anwendung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung Bücher geführt und einen Betriebsvermögensvergleich gemacht.

Die Buchwerte der Gebäude dieser land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sind nicht einheitlich. Sie sind zum großen Teil erheblich zu klein. Eine rein rechnerische Umstellung von der früheren Währung auf Reichsmark würde zur Folge haben, daß diese zu kleinen Werte noch Jahrzehnte hindurch weitergeführt werden müßten. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung würde dadurch gestört. Es würden insbesondere im Fall einer Veräußerung des Betriebs unangemessene Veräußerungsgewinne entstehen.

Der Reichsminister der Finanzen hat sich deshalb damit einverstanden erklärt, daß die Buchwerte der Gebäude land- und forstwirtschaftlicher Betriebe angeglichen werden. Der Bilanzzusammenhang darf unterbrochen

werden. Die Gebäudewerte können in derselben Weise neu ermittelt werden wie bei den Betrieben, die mit der erstmaligen Anwendung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung eine Eröffnungsbilanz aufstellen. Hinweis auf die Abschnitte 6 bis 12. Eine Pflicht zur Angleichung der Gebäudewerte besteht nach dem Runderlaß nicht.

Die Angleichung kann nur auf den Zeitpunkt vorgenommen werden, von dem ab die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung erstmalig anzuwenden ist. Hinweis auf Abschnitt 1. Soweit Land- und Forstwirte ihre Buchwerte angleichen, wird das laufende Betriebsergebnis dadurch nicht beeinflusst. Die Unterschiedsbeträge sind über Betriebsvermögenskonto (Kapitalkonto) zu buchen.

14. Bewertung des toten Inventars

Land- und Forstwirte in den hier in Betracht kommenden Gebieten, die mit der erstmaligen Anwendung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung eine Eröffnungsbilanz aufstellen (Hinweis auf die Abschnitte 2 und 3 Absatz 1), müssen auch den Teilwert von Wirtschaftsgütern des toten Inventars ermitteln. Der Teilwert kann nach dem Runderlaß vom 15. November 1940 aus einer Hilfsabelle abgeleitet werden, die die Vordruckstelle des Reichsnährstands herausgegeben hat. Sie ist bezeichnet: „Neuwerte und durchschnittliche Nutzungsdauer landwirtschaftlicher Maschinen und Geräte“ und kann von der Vordruckstelle des Reichsnährstands, Berlin NW 87, Altonaer Straße 26, bezogen werden. Der Reichsminister der Finanzen hat dem Runderlaß vom 15. November 1940 je drei Stücke der Hilfsabelle für die Oberfinanzpräsidenten und für die in Betracht kommenden Finanzämter beigelegt.

Land- und Forstwirte, die schon vor der erstmaligen Anwendung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung Bücher geführt und einen Betriebsvermögensvergleich gemacht haben, können ihre Buchwerte für das tote Inventar nicht angleichen. Der Runderlaß beläßt es hier bei der rein rechnerischen Umstellung von der früheren Währung auf Reichsmark.

Die umgestellten Werte werden nicht immer den Teilwerten des toten Inventars entsprechen. Die Land- und Forstwirte in den in Betracht kommenden Gebieten waren zum Teil auch vor der Eingliederung in das Deutsche Reich berechtigt, für bestimmte Wirtschaftsgüter Bewertungsfreiheit in Anspruch zu nehmen. Es haben jedoch nur wenige Land- und Forstwirte von dieser Vergünstigung Gebrauch gemacht. Die wirtschaftliche Lage der Land- und Forstwirtschaft in den eingegliederten Gebieten war vor der Eingliederung im allgemeinen schlecht. Würde eine Aufwertung des toten Inventars zugelassen, so würde das ein einseitiger Vorteil für die wenigen gutgestellten Land- und Forstwirte sein, die die früheren steuerlichen Vergünstigungen in Anspruch nehmen konnten.

Es kommt hinzu, daß die Land- und Forstwirte in den eingegliederten Gebieten betriebliche Anlagegüter, die nach der Eingliederung angeschafft oder hergestellt worden sind, in einer kürzeren Zeit abschreiben konnten, als es der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entsprach. Wegen der Regelung z. B. in der Ostmark Hinweis auf den Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 18. April 1940 — S 2119 — 1070 III (RStBl 1940 S. 449) und die dort angezogenen Runderlasse. Es stand den buchführenden Land- und Forstwirten seit der Einführung des deutschen Einkommensteuerrechts auch die erweiterte Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter zu. Hinweis auf Abschnitt 13 der EStR für 1939. Wirtschaftsgüter, für die die besondere Abschreibungsfreiheit oder die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen worden ist, konnten für die Aufwertung unter keinen Umständen in Betracht kommen.

Die erweiterte Bewertungsfreiheit in der Land- und Forstwirtschaft hat den Zweck, die Anschaffung von Wirtschaftsgütern zu fördern, die geeignet sind, die Erzeu-

gung zu steigern und die fehlenden Arbeitskräfte durch Maschinen zu ersetzen. Es wäre mit diesem Zweck nicht vereinbar, wenn eine Aufwertung des alten Inventars den Land- und Forstwirten Abschreibungsmöglichkeiten geben würde.

15. Bewertung des lebenden Inventars

Das lebende Inventar wird in der Land- und Forstwirtschaft im allgemeinen mit Durchschnittswerten angesetzt. Die Durchschnittswerte sind Schätzwerte, die in der Regel den Teilwerten im Sinn des § 6 EStG entsprechen. Es liegt im übrigen im Wesen der Bewertung nach Richtlinien, daß einzelne Wertschwankungen, die sich im Laufe der Jahre von selbst angleichen, bei der Bewertung an den einzelnen Bilanzstichtagen unberücksichtigt bleiben müssen. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 29. Januar 1936 (RStBl 1936 S. 752). Die Durchschnittswerte werden von den Oberfinanzpräsidenten festgesetzt.

Die Land- und Forstwirte haben grundsätzlich die Wahl, ob sie ihr Vieh mit Durchschnittswerten ansetzen wollen oder nicht. Wählen sie Durchschnittsbewertung, so setzen sie ihren Viehbestand in der Eröffnungsbilanz mit den Durchschnittswerten ein, die die Oberfinanzpräsidenten festgesetzt haben. Sie können von den festgesetzten Durchschnittswerten nur abweichen, wenn die besonderen Verhältnisse des Betriebs es rechtfertigen. Das ist z. B. der Fall, wenn der Viehbestand in Masse und Zuchtwert wesentlich von den im Oberfinanzbezirk üblichen Verhältnissen abweicht.

Land- und Forstwirte, die die Durchschnittsbewertung gewählt haben, sind an diese Bewertungsart und an die Höhe der Durchschnittswerte gebunden. Sie können nur aus zwingenden Gründen zu einer anderen Bewertungsart und innerhalb der Durchschnittsbewertung zu anderen Werten übergehen.

An Stelle der Durchschnittsbewertung kann in der Eröffnungsbilanz die Einzelbewertung gewählt werden. Besonders wertvolle Tiere, insbesondere Zuchttiere (Zuchthengste, Zuchttiere usw.) und Rennpferde, müssen einzeln bewertet werden. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 6. Dezember 1939 (RStBl 1940 S. 282). Bei anderen als besonders wertvollen Tieren ist die Einzelbewertung zulässig. Sie kommt jedoch bei diesen Tieren selten vor. Die meisten Land- und Forstwirte bevorzugen aus Vereinfachungsgründen die Durchschnittsbewertung.

Soweit Einzelbewertung erforderlich ist oder gewählt wird, muß der Teilwert auf den Zeitpunkt, auf den die Eröffnungsbilanz aufzustellen ist, ermittelt werden.

Land- und Forstwirte, die schon vor der erstmaligen Anwendung der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung Bücher geführt und einen Betriebsvermögensvergleich gemacht haben, müssen sich entscheiden, ob sie die Durchschnittsbewertung wählen wollen oder nicht. Wählen sie die Durchschnittsbewertung, so können sie die Buchwerte für das Vieh unter Unterbrechung des Bilanzzusammenhangs auf Durchschnittswerte umstellen. Es wird dadurch vermieden, daß ein Teil des Viehbestands mit den alten Werten, der durch Geburt oder Zukauf hinzugekommene Viehbestand mit Durchschnittswerten angesetzt wird. Die Angleichung kann nur zu dem Zeitpunkt erfolgen, von dem ab die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung erstmalig anzuwenden ist.

Soweit Einzelbewertung erforderlich ist oder gewählt wird, sind die Buchwerte rein rechnerisch von der früheren Währung auf Reichsmark umzustellen.

16. Bewertung der Vorräte

Vorräte an Handelsfuttermitteln und Düngemitteln sind in der Eröffnungsbilanz mit den Ankaufspreisen, Vorräte an Eigenerzeugnissen sind mit den Verkaufspreisen, vermindert um die Vorkaufabschläge, zu bewerten. Der Vorkaufabschlag beträgt in der Regel 10 bis 15 vom Hundert, bei Betrieben mit besonders ungünstigen Verkehrsverhältnissen bis zu 20 vom Hundert der Verkaufspreise.

Die direkten Steuern Belgiens

Von Regierungsrat Barske, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching, zurzeit Kriegsverwaltungsrat in Brüssel

Inhalt:

1. Allgemeines,
2. Die Einkommensteuer,
3. Die Wehrsteuer,
4. Die Sondersteuer auf Ausnahmefälle,
5. Die Kraftfahrzeugsteuer,
6. Die Vergnügungssteuer,
7. Die Spielsteuer,
8. Die Schankstätteneröffnungssteuer,
9. Verwaltung.

1. Allgemeines

Der Begriff der direkten und ihnen gleichgestellten Steuern, wie sie dem belgischen Steuerrecht bekannt sind, deckt sich nicht mit dem des Deutschen Steuerrechts. Das belgische Steuerrecht bezeichnet die unten aufgeführten Steuern als „direkte und ihnen gleichgestellte Steuern“. Sie nach ihrem Wesen einheitlich zu umreißen, ist nicht einwandfrei möglich, wie auch im Deutschen Steuerrecht die Abgrenzung des Begriffs der direkten Steuern durchaus unstritten ist. Hier wie dort erklärt sich die Abgrenzung im Grunde aus der geschichtlichen Entwicklung. Gemeinsame Abung und gemeinsame Verwaltung sind es, die zur Zusammenfassung dieser Steuern führten.

Direkte und ihnen gleichgestellte Steuern sind:

- a) die Grundsteuer (contribution foncière),
- b) die Kapitalertragsteuer (taxe mobilière),
- c) die Berufssteuer (taxe professionnelle),
- d) die nationale Krisensteuer (contribution nationale de crise),
- e) die zusätzliche Personalabgabe (impôt complémentaire personnel),
- f) die Jagdpachtsteuer (taxe spéciale sur les produits de la location du droit de chasse, de pêche ou de tenderie),
- g) die Wehrsteuer (taxe militaire),
- h) die Sondersteuer auf Ausnahmegerinne (impôt special et temporaire sur les bénéfices exceptionnels),
- i) die Kraftfahrzeugsteuer (taxe speciale sur les véhicules automobiles),
- k) die Vergnügungssteuer (taxe speciale sur des spectacles ou divertissements),
- l) die Spielsteuer (taxe speciale sur des jeux et paris),
- m) die Schankstätteneröffnungssteuer (taxe speciale sur l'ouverture des débits de boissons fermentées ou spiritueuses).

Dazu treten Provinz- und Gemeindesteuern. Diese bestehen in der Regel in Zuschlägen zu den Hauptsteuern. In einigen Fällen sind es Sondersteuern (z. B. die Wegesteuer und die Gehaltssteuer der Gemeinden).

2. Die Einkommensteuer

Die ersten sechs Steuern der Aufzählung im Abschnitt 1 erfassen die Einkünfte. Im wesentlichen werden drei Einkunftsgruppen unterschieden. Dabei wird der Grundsatz „ne bis in idem“ streng beachtet, so daß — abgesehen von der nationalen Krisensteuer und der zusätzlichen Personalabgabe — jede Einkunftsgruppe nur einmal erfaßt wird.

a) Die Grundsteuer

Die Grundsteuer erfaßt die Einkünfte aus Grundbesitz, und zwar aus bebauten und unbebauten Grundstücken (auch gewerblich oder landwirtschaftlich genutzten). Der Regelfall ist, daß die Einkünfte durch Vergleich mit zuvor ausgewählten und nach ihrem Ertrag geprüften Typen-Grundstücken, also nicht nach den tatsächlichen Einnahmen, festgesetzt werden (sogenanntes Katastraleinkommen). Ausnahmsweise, nämlich wenn die tatsächlichen Einnahmen um mindestens 15 v. H. hinter dem Katastral-

einkommen zurückbleiben und der Steuerpflichtige es beantragt, kann auf die tatsächlichen Einnahmen zurückgegriffen werden. Außerdem wird bei gewerblich genutzten Grundstücken, die nicht dem Gewerbetreibenden gehören, der Mehrertrag des Eigentümers an Miete und Pacht gegenüber dem Katastraleinkommen von Amts wegen durch Festsetzung eines „supplement“, also eines entsprechenden Grundsteuermehrbetrags, berücksichtigt.

Die Steuer beträgt 6 v. H. Bei Häusern, die vom Eigentümer bewohnt werden, wird die Steuer unter bestimmten Voraussetzungen um ein Viertel herabgesetzt. Bei Familien mit mindestens drei Kindern wird die Steuer ermäßigt (um 7 v. H. je Kind).

Die Steuer erhöht sich um Zuschläge der Provinzen und Gemeinden (z. B. um 40 und 100 v. H. des Grundsteuereinkommens). Dazu tritt die gemeindliche Wegesteuer, deren Höhe sich je nach der Festsetzung durch die entsprechende Gemeinde bestimmt (z. B. 82 v. H. Zuschlag zur Grundsteuer bei bebauten und 41 v. H. bei unbebauten Grundstücken).

b) Die Kapitalertragsteuer

Die Kapitalertragsteuer erfaßt die Einkünfte aus Kapitalbeteiligungen und Kapitalanlagen (Aktien, Schuldverschreibungen, stille Gesellschaften, Darlehen usw.), dann aus Vermietung und Verpachtung von in Belgien befindlichen beweglichen Sachen und von im Ausland gelegenen Grundstücken. Wegen der Einkünfte aus Verpachtung von Jagdrechten usw. Hinweis auf Buchstabe e.

Die Steuer beträgt je nach der Einkunftsgruppe 2 bis 22 v. H. (z. B. bei Einkünften aus Aktien 22, aus Darlehen 10 oder 15, aus Beteiligungen als stille Gesellschafter 10 oder 22, aus Vermietung im Ausland belegener Grundstücke 6 v. H.). Befreiungen sind in einigen Fällen vorgesehen (z. B. für Zinsen aus Sparkassenanlagen, die einen Satz von 2 v. H. nicht übersteigen). Der Familienstand wird nicht berücksichtigt.

Die Steuer erhöht sich durch staatliche Zuschläge von 1 bis 2 décimes. Dazu tritt, soweit es sich um Einkünfte aus „capitaux investis en Belgique“ handelt, ein Zuschlag der Provinzen und Gemeinden (z. B. 110 centimes).

c) Die Berufssteuer

Die Berufssteuer erfaßt die Einkünfte der Gewerbetreibenden, kaufmännischen Unternehmungen und Landwirte, der Gehalts- und Lohnempfänger und der ihnen gleichgestellten Personen (z. B. der Direktoren von Aktiengesellschaften) und der freien Berufe. Die Einkünfte von Ehegatten werden zusammengerechnet.

Die Steuer beträgt bei Einkünften unter 50 000 fr 12 bis 2 256 fr (Tabelle), bei Einkünften von 50 000 fr und mehr je nach Höhe des Gesamtbetrags 5 bis 9 v. H. Die Steuer wird entsprechend dem Familienstand ermäßigt (5 v. H. für jeden vom Steuerpflichtigen zu unterhaltenden Familienangehörigen, und 7 v. H. ab dem dritten Kind).

Dazu tritt bei gewerblichen, kaufmännischen und landwirtschaftlichen Einkünften ein Zehntel der ausgemessenen Steuer. Sonderregelungen bestehen für die Einkünfte ausländischer Aktiengesellschaften (einheitlicher Steuerfuß von 10 v. H.) und für die Einkünfte der Direktoren, Verwalter usw. von Aktiengesellschaften.

Die Steuer erhöht sich durch staatliche Zuschläge von 2 bis 3 décimes. Die Einkünfte aus Gewerbe, kaufmännischen

nischen Unternehmungen und Landwirtschaft unterliegen Sonderzuschlägen der Provinzen und Gemeinden (je nach Festsetzung, z. B. 40 und 110 centimes). Die Einkünfte der Lohn- und Gehaltsempfänger werden durch eine Gemeindefondersteuer erfasst (in der Regel 50 v. H. der Berufssteuer).

Die Steuer wird nicht erhoben, wenn das Nettoeinkommen je nach Größe der entsprechenden Gemeinde 4 800, 5 600 oder 7 200 fr nicht übersteigt. Bestimmte Einschränkungen bestehen bei Einkünften aus gewerblicher, kaufmännischer oder landwirtschaftlicher Tätigkeit. Der Grundbetrag erhöht sich entsprechend der Anzahl der vom Steuerpflichtigen zu unterhaltenden Familienangehörigen.

d) Die nationale Krisensteuer

Die nationale Krisensteuer ist eine zusätzliche Belastung der bereits erwähnten Einkunftsgruppen. Dabei nehmen die Einkünfte aus Kapitalbeteiligungen und Anlagen jedoch insofern eine Sonderstellung ein, als sie durch die Krisensteuer nur hinsichtlich der Einkünfte aus „capitaux investis“ (Beteiligung als stiller Gesellschafter) belastet werden. Die Berufseinkünfte der Ehegatten werden auch für die Zwecke der nationalen Krisensteuer zusammengerechnet — vorausgesetzt, daß der Gesamtbetrag 25 000 fr erreicht.

Die Steuer beträgt bei Einkünften aus Grundbesitz und aus angelegten Kapitalien je nach Höhe des Gesamtbetrages 1 bis 4,5 und bei Einkünften aus Beruf 1,5 bis 4 v. H. Dazu treten staatliche Zuschläge von 1 décime, soweit es sich um die Einkünfte aus Kapital und Beruf handelt.

Die Steuer wird, soweit sie sich auf das Katastraleinkommen und die Berufseinkünfte stützt, bei einem Familienstand von mindestens drei Kindern ermäßigt (7 v. H. je Kind). Bleiben die Berufseinkünfte hinter Beträgen, die etwa den zu c erwähnten Freibeträgen entsprechen, so wird auch die nationale Krisensteuer nicht erhoben.

e) Die zusätzliche Personalsteuer

Die zusätzliche Personalsteuer erfasst die vereinigten Beträge der drei Einkunftsgruppen, soweit sie natürlichen Personen zufließen. Die Berechnung der Einkünfte weicht jedoch in einigen Punkten von der ab, wie sie den zu a bis c aufgeführten Steuern zugrunde liegt (bei vermieteten Grundstücken z. B. ist nicht das Katastral-, sondern das tatsächliche Einkommen maßgebend). Der Gesamtbetrag der Einkünfte darf u. a. um die darauf gezahlten „impôts cédulaires“ (d. h. die zu a bis c aufgezählten Steuern) gemindert werden.

Die Steuer steigt „per tranche“ nach Beträgen von je 25 000 fr von 1, 1,5, 2, 3, 4 und dann um je 2 v. H., ohne daß ein Satz von 20 v. H. überschritten werden darf. Die Steuer erhöht sich bei Steuerpflichtigen, die kinderlos verheiratet sind, um ein Zehntel und bei Steuerpflichtigen, die unverheiratet und ohne Kinder sind, um zwei Zehntel. Zu der Steuer treten staatliche Zuschläge in Höhe von 2 décimes.

Die Steuer wird bei einem Familienstand von mindestens drei Kindern ermäßigt (7 v. H. je Kind). Freibeträge sind vorgesehen, und zwar je nach Größe der Gemeinde 12 500, 15 000 und 20 000 fr. Die Freibeträge erhöhen sich entsprechend der Kinderzahl.

f) Die Jagdpachtsteuer

Die Jagdpachtsteuer erfasst die Einkünfte aus der Verpachtung von Jagdrechten, Fischereirechten oder Rechten auf Vogelfang. Der Art nach ist sie der Kapitalertragsteuer angeglichen.

Die Steuer beträgt 10 v. H. Dazu tritt ein staatlicher Zuschlag von 1 décime.

3. Die Wehrsteuer

Die Wehrsteuer ist zwar vorgesehen, sie wird aber zurzeit noch nicht erhoben. Sie beträgt bei nicht zur Personalabgabe veranlagten Steuerpflichtigen 250 oder 400 fr, bei veranlagten drei Viertel der festgesetzten Personalabgabe, ohne 500 fr unter- und 5 000 fr übersteigen zu dürfen. Die Steuer ist bei Junggesellen und kinderlos Geschiedenen um

die Hälfte und bei kinderlos Verheirateten um ein Viertel erhöht.

4. Die Sondersteuer auf Ausnahmegewinne

Die Sondersteuer auf Ausnahmegewinne erfasst die Einkünfte aus gewerblichen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Betrieben oder sonstigen Tätigkeiten dieser Art, soweit sie nach bestimmten Berechnungsformeln (je nach Wahl des Steuerpflichtigen Formel A, B oder C) die Einkünfte des oder der Vorjahre übersteigen.

Die Steuer beträgt 70 v. H. des Mehrbetrages. Bei der Berechnung wird jedoch der vorjährige Vergleichsbetrag um 5 v. H. vermehrt, und zwar mindestens um 10 000 fr und höchstens um 50 000 fr.

Die Steuer fällt weg, wenn das steuerbare Einkommen 15 000 fr nicht erreicht. Die Steuer ermäßigt sich auf die Hälfte, wenn es unter 40 000 fr bleibt.

5. Die Kraftfahrzeugsteuer

Die Kraftfahrzeugsteuer erfasst den Besitz von Kraftfahrzeugen. Dazu gehören u. a. Automobile, Schiffe und Rähne, die zum Vergnügen oder bezahlten Personentransport dienen, Lastwagen usw.

Die Steuer ist von Fall zu Fall verschieden (z. B. 50 fr je PS, Minimum 200 fr bei einem Privatkraftwagen). Die Steuer erhöht sich um 20 v. H. bei halbpneumatischen, um 50 v. H. bei Vollgummi- und um 100 v. H. bei metallischen Reifen. Zur Steuer treten staatliche Zuschläge von 2 décimes.

6. Die Vergnügungssteuer

Die Vergnügungssteuer erfasst Schauspiele, Belustigungen und Kinovorführungen, ständige und gelegentliche Tanzvergnügungen, Pferde- und Hundrennen, Jahrmärktebelustigungen usw.

Die Steuer ist von Fall zu Fall festgesetzt (z. B. bei Schauspielen 10 v. H. der Einnahmen von Pläken, deren Preis zwischen 5 und 8 fr liegt). Dazu treten staatliche Zuschläge von 1 bis 3 décimes. Außerdem können die Gemeinden Zuschläge festsetzen.

7. Die Spielsteuer

Die Spielsteuer erfasst Spiele und Wetten aller Art. Ausgenommen sind Lotterien, die behördlich zugelassen sind, und unter bestimmten Voraussetzungen auch Volksvergnügungen. Sie beträgt im allgemeinen 4 v. H., unter Umständen auch 6 v. H. Dazu treten staatliche, provinzielle und gemeindliche Zuschläge.

8. Die Schankstätteneröffnungssteuer

Die Schankstätteneröffnungssteuer erfasst die Eröffnung des Ausschanks von gegorenen Getränken (boissons fermentées) und Spirituosen.

Die Steuer beträgt je nach Gemeinde, Art und Größe des Ausschanks (Mietwert) bestimmte Beträge mit Mindestsätzen von 60 bis 1 000 fr. Zu der Steuer treten staatliche, provinzielle und gemeindliche Zuschläge.

9. Verwaltung

Die Steuern werden von einer besonderen Abteilung des Finanzministeriums, der „administration centrale des contributions directes“, verwaltet. Der Abteilung unterstehen als Aufsichtsorgane zwölf „directeurs“, deren örtlicher Zuständigkeitsbereich etwa einer Provinz entspricht. Die „directeurs“ entscheiden aber auch über das Rechtsmittel der „réclamation“.

Unter jedem directeur sind je nach Bedarf 2 bis 9 „inspecteurs“ zusammengefaßt. Ihre Aufgabe ist im wesentlichen eine beaufsichtigende. Darüber hinaus sind sie als Prüfungsorgane tätig. Sie bereiten die Entscheidung über die „réclamations“ vor.

Unter jedem inspecteur sind je nach Bedarf eine Anzahl von „contrôleurs“ und „receveurs“ zusammengefaßt. Sie bilden die „Front“ der Verwaltung. Bei den ersteren liegt die Prüfung und Festsetzung, bei den letzteren die Vereinnahmung und Verteilung.

Frift für die Anträge auf Fortschreibung von Einheitswerten

Am 31. Dezember 1940 läuft eine Frist ab, die für die Einheitsbewertung von Bedeutung ist. Ein Einheitswertbescheid wird durch einen neuen Bescheid (Fortschreibungsbescheid) ersetzt, wenn sich der Wert des Steuergegenstands geändert hat, wenn in der Art des Gegenstands eine Änderung eingetreten ist oder wenn der Eigentümer gewechselt hat (§ 225 a Absatz 1 AO).

Der Fortschreibungsbescheid wird auf Antrag oder von Amts wegen erlassen. Der Antrag kann im allgemeinen nur bis zum Ablauf des Kalenderjahrs gestellt werden, auf dessen Beginn die Fortschreibung begehrt wird (§ 225 a Absatz 2 AO). Die Antragsfrist ist eine Ausschlussfrist. Sie kann auch vom Finanzamt nicht verlängert werden. Ein Fortschreibungsantrag, der noch auf den 1. Januar 1940 wirken soll, muß spätestens am 31. Dezember 1940 beim Finanzamt eingereicht werden.

Die Frist ist in diesem Jahr für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes von besonderer Bedeutung. Eine Fortschreibung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1940 wird von Amts wegen bei der Veranlagung der Vermögensteuer auf den 1. Januar 1940 berücksichtigt. Es kann also durch einen Fortschreibungsantrag eine Ermäßigung der Vermögensteuer erreicht werden. Das gilt auch dann, wenn der bisherige Einheitswert falsch ist und die Fortschreibung zur Berichtigung des Einheitswerts dient. Es ist eine seit Jahren feststehende Praxis, die vom Reichsfinanzhof gebilligt worden ist, daß die Fortschreibung dazu benutzt werden kann, falsche Einheitswerte zu berichtigen.

Für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ist die Frist im Jahr 1940 von geringerer Bedeutung. Es hat auf den 1. Januar 1940 eine allgemeine Feststellung der Einheitswerte für die gewerblichen Betriebe stattgefunden. Diese Hauptfeststellung der Einheitswerte wirkt sich bei der Vermögensteuer schon für das Rechnungsjahr 1940 aus. Sie hat dagegen bei der Gewerbesteuer erst ab dem Rechnungsjahr 1941 Wirkung. Es sind Fortschreibungen für das Betriebsvermögen zum 1. Januar 1940 möglich, die nur für die Gewerbesteuer des Rechnungsjahrs 1940 wirken (Hinweis auf die Ausführungen in DStZ 1940 S. 254 und 255). Soll eine solche Fortschreibung mit Rücksicht auf die Gewerbesteuer des Rechnungsjahrs 1940 beantragt werden, so läuft auch dafür die Frist am 31. Dezember 1940 ab.

Eine ähnliche Frist ist für die Neuveranlagung der Vermögensteuer vorgesehen (§ 13 Absatz 3 BStG). Diese Frist hat im Jahre 1940 keine Bedeutung. Auf den 1. Januar 1940 ist allgemein eine Hauptveranlagung der Vermögensteuer vorgenommen. Eine Neuveranlagung kommt für den gleichen Zeitpunkt nicht in Betracht. U.

Einsendung der Lohnsteuerkarten 1940 an das Finanzamt, Ausschreibung der Lohnsteuer- und Wehrsteuerbelege

Der Reichsminister der Finanzen hat in dem verkauflichen Erlaß vom 7. Dezember 1940 S 2233 — 10 III die jährlich wiederkehrenden Anordnungen über die Ausschreibung und Einbindung der Lohnsteuer- und Wehrsteuerbelege für das Kalenderjahr 1940 getroffen.

Es ist aus diesem Erlaß hervorzuheben, daß die Lohnsteuerkarten, versehen mit der Lohnsteuer- und Wehrsteuerbescheinigung, grundsätzlich spätestens am 15. Februar 1941 an das Finanzamt einzusenden sind, in dessen Bezirk die Lohnsteuerkarte 1941 des Arbeitnehmers ausgeschrieben worden ist. Eine Verlängerung dieser Frist ist nur ausnahmsweise z. B. bei Großbetrieben mit mehr als 1000 Arbeitnehmern und in der Seeschifffahrt möglich. Die Verlängerung muß bei dem Finanzamt beantragt werden. Verlängerungen der Frist über den 28. Februar 1941 hinaus sind nur in der Seeschifffahrt möglich.

Die Lohnsteuer- und Wehrsteuerbescheinigung ist auf der zweiten Seite der Lohnsteuerkarte einzutragen. Hat ein Arbeitgeber entgegen seiner Verpflichtung bei solchen Arbeitnehmern, die im Laufe des Kalenderjahrs 1940 aus seinem Dienst ausgeschieden sind, die Bescheinigung nicht sofort bei dem Ausschreiben in der Lohnsteuerkarte eingetragen oder liegt ihm aus

irgendeinem Grund am 31. Dezember 1940 die Lohnsteuerkarte eines zu diesem Zeitpunkt bei ihm beschäftigten Arbeitnehmers nicht vor, so muß der Arbeitgeber an Stelle der Lohnsteuer- und Wehrsteuerbescheinigung ein Lohnsteuer- und Wehrsteuerüberweisungsblatt aus schreiben. Vordrucke für das Lohnsteuer- und Wehrsteuerüberweisungsblatt werden von den Finanzämtern unentgeltlich geliefert. Die Ausschreibung von Lohnsteuer- und Wehrsteuerüberweisungsblättern kommt insbesondere für die Betriebe in Betracht, denen wegen vorübergehender Beschäftigung einer großen Zahl von Aushilfskräften (z. B. im Transportgewerbe) gestattet worden ist, bei den Aushilfskräften von der Ausschreibung der Lohnsteuer- und Wehrsteuerbescheinigung jeweils nach Beendigung des Dienstverhältnisses abzusehen.

Lohnsteuer- und Wehrsteuerbelege (d. h. Bescheinigungen und Überweisungsblätter) sind für solche Arbeitnehmer nicht aus zuschreiben, für die nach § 31 der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen, § 6 der Ersten Wehrsteuerdurchführungsverordnung ein Lohnkonto nicht geführt zu werden braucht.

Betriebe, die ihre Lohnkonten im Durchschreibeverfahren führen, können die Durchschriften der Lohnkonten an Stelle der Ausschreibung der Lohnsteuerbelege an die dritte Seite der Lohnsteuerkarte 1940 ankleben, wenn die Durchschriften alle Angaben enthalten, die für die Lohnsteuer- und Wehrsteuerbescheinigung oder für das Lohnsteuer- und Wehrsteuerüberweisungsblatt erforderlich sind.

Der Arbeitgeber hat außer der Lohnsteuer- und Wehrsteuerbescheinigung (gegebenenfalls außer dem Lohnsteuer- und Wehrsteuerüberweisungsblatt) ohne besondere Aufforderung für die Arbeitnehmer, deren Arbeitslohn im Kalenderjahr 1940 (erforderlichenfalls nach Umrechnung in einen Jahresbetrag) den Betrag von 8000 RM überstiegen hat, besondere Lohnzettel aus zuschreiben. Die Vordrucke zu Lohnzetteln werden den Arbeitgebern von den Finanzämtern auf Antrag kostenlos geliefert. Die Lohnzettel sind bis zum 31. Januar 1941 an das Finanzamt einzusenden, das für den Arbeitnehmer nach seinem Wohnort (Aufenthalt) zuständig ist. Der Lohnzettel kann an die dritte Seite der Lohnsteuerkarte angeklebt werden. Es ist dann die Ausschreibung einer besonderen Lohnsteuer- und Wehrsteuerbescheinigung (gegebenenfalls eines Lohnsteuer- und Wehrsteuerüberweisungsblatts) nicht erforderlich.

Es sind den Eintragungen in den Lohnsteuerbelegen alle Lohnzahlungszeiträume zugrunde zu legen, die im Kalenderjahr 1940 geendet haben. Es sind insbesondere ohne Rücksicht darauf, ob die Lohnzahlung nachträglich oder im voraus geschieht, auch zu berücksichtigen

- a) zu Beginn des Kalenderjahrs 1940: die Lohnzahlungszeiträume, die im Dezember 1939 begonnen und im Januar 1940 geendet haben;
- b) am Schluß des Kalenderjahrs 1940: die Lohnzahlungszeiträume, die noch im Dezember 1940 geendet haben. Es sind nicht zu berücksichtigen die Lohnzahlungszeiträume, die im Dezember 1940 begonnen und erst im Januar 1941 geendet haben.

Oe.

Betreuung von Kindern der Gefolgschaftsmitglieder

Frauen und Mütter können oft nur dann als Arbeitnehmerinnen tätig sein, wenn die Betreuung und Versorgung ihrer Kinder während ihrer Arbeitszeit gewährleistet ist. Sie bringen deshalb ihre Kinder oft in Kindertagesheimen oder Kindergärten unter. Die Betriebe, in denen die Frauen und Mütter beschäftigt sind, zahlen gelegentlich unmittelbar an die Kindertagesheime oder Kindergärten die Kosten, die für die Betreuung und Versorgung der Kinder durch den Kindergarten (Kindertagesheim) erhoben werden.

Es ist zweifelhaft geworden, ob diese Zahlungen der Arbeitgeber als steuerpflichtiger Arbeitslohn der Frauen und Mütter anzusehen sind. Der Reichsminister der Finanzen hat anlässlich eines Einzelfalls diese Frage verneint. Er ist damit einverstanden, daß Beträge, die von Betrieben für die Betreuung und Versorgung der Kinder ihrer weiblichen Gefolgschaftsmitglieder unmittelbar an Kindertagesheime oder Kindergärten gezahlt werden, bei den Gefolgschaftsmitgliedern nicht zur Lohnsteuer (Kriegszuschlag zur Lohnsteuer) herangezogen werden. Oe.

Geld, Kredit und öffentliche Finanzen

Steuergutscheinkurse nach dem Stand vom 18. Dezember 1940. Steuergutscheine I: 108 $\frac{1}{2}$. — Steuergutscheine II: Juni 1942 105,75, Juli 105 $\frac{3}{4}$, August 105,—, September 104 $\frac{3}{4}$, Oktober 104,25, November 104,—.

Rechtsverhältnisse der öffentlichen Sparkassen in Luxemburg. Die Kreissparkassen und die Stadtsparkassen, die von den deutschen Behörden in Luxemburg neu errichtet werden, sind Körperschaften des öffentlichen Rechts. Sie sind nicht Rechtsnachfolger der früheren Sparkassen. Die Gemeinden und die Gemeindeverbände haften für die Verbindlichkeiten der neuen Sparkassen. Der Rheinische Sparkassen- und Giroverband in Düsseldorf und die Rheinische Girozentrale und Provinzialbank in Düsseldorf haben die Aufgaben eines Sparkassen- und Giroverbandes und einer Girozentrale für die neuen Sparkassen übernommen.

Errichtung von öffentlichen Sparkassen in Luxemburg. In Esch, in Diekirch und in Grevenmacher sind Kreissparkassen errichtet worden.

Einstellung des Ankaufs von Noten und von Münzen der früheren Staaten Estland, Lettland und Litauen. Die Reichsbank hat den Ankauf von Noten und von Münzen der früheren selbständigen Staaten Estland, Lettland und Litauen eingestellt.

Ausgabe neuer Zloty-Noten. Die Emissionsbank in Polen gibt Noten im Nennbetrag von 500 Zloty aus. Die Noten sind gesetzliche Zahlungsmittel im Generalgouvernement.

Umstellung von Aufwertungshypotheken. Die Braunschweigische Staatsbank (Reichsanzalt) in Braunschweig gibt die Umstellungsbedingungen für ihre Aufwertungshypotheken bekannt. Es wird u. a. das folgende bestimmt:

1. Die Hypotheken und die Forderungen, die auf Goldmark lauten, werden auf Reichsmark umgestellt. Eine Goldmark wird einer Reichsmark gleichgesetzt;
2. Die Darlehen werden ab 1. Juli 1941 mit 5 vom Hundert verzinst. Der Verwaltungskostenbeitrag ist im Zinssatz enthalten. Ein Tilgungszuschlag von jährlich 1 vom Hundert des Nennbetrags ist zur Tilgung der Darlehen zu entrichten.

Hinweis auf die Verordnung zur Erleichterung der Einziehung von Aufwertungspfandbriefen und verwandten Schulverschreibungen vom 22. Mai 1940 — RGV. I S. 801 — und auf die Meldung in Nr. 24 des WB 1940.

Vierjahresplan

Neuordnung der Reichswerke „Hermann Göring“. Der Hermann Göring-Konzern ist neu geordnet worden. Der Reichsmarschall als Schöpfer der Reichswerke gibt die grundsätzlichen Richtlinien. Sein ständiger Vertreter, Staatssekretär Körner, führt den Konzern, Vorsitz der Vorstands und Betriebsführer der Aktiengesellschaft Reichswerke „Hermann Göring“ ist Generaldirektor Köhner. Die Erzeugungstätigkeiten gliedern sich in die folgenden drei großen Blöcke:

1. Reichswerke AG für Berg- und Hüttenbetriebe „Hermann Göring“. Vorsitz der Aufsichtsrats ist Staatssekretär Körner. Vorsitz der Vorstands ist Generaldirektor Pleiger. In diesem Block sind alle Berg- und Hüttenbetriebe der Reichswerke im Altreich, in der Ostmark, im Protektorat und in Ostpreußen zusammengeschlossen;
2. Reichswerke AG für Waffen- und Maschinenbau „Hermann Göring“. Vorsitz der Aufsichtsrats ist Generaldirektor Köhner. Vorsitz der Vorstands ist Dr. Voß. Dieser Block schließt die Rheinmetall Vörsig und alle den Reichswerken angegliederten Betriebe in der Ostmark und im Protektorat zusammen, die sich mit der Herstellung von Waffen und Maschinen befassen;
3. Reichswerke AG für Binnenschifffahrt „Hermann Göring“. Vorsitz der Aufsichtsrats ist Generaldirektor Köhner. Vorsitz der Vorstands ist Dr. G. Schmidt. Zu diesem Block gehören die führenden Dampfschiffahrtsgesellschaften auf der Donau und ein großes Binnenschiffahrtsunternehmen auf den Stromgebieten der Elbe und der Oder.

Die Reichswerke „Hermann Göring“ sind heute die größte Waffenschmiede des Reichs. Mehr als 600 000 Menschen sind in den Konzernbetrieben tätig.

Kriegswirtschaftliche Versorgung der Bevölkerung

Lebensmittelzuteilung für die Zeit vom 13. Januar bis 9. Februar 1941. Für den Zuteilungszeitraum 19 vom 13. Januar bis 9. Februar 1941 werden dieselben Mengen Brot, Mehl, Fleisch, Fett, Käse und Milch ausgegeben wie für den vorangegangenen Zuteilungszeitraum. Die Sonderzuteilung von 500 Gramm Zucker, die im Weihnachtsmonat vorkam, fällt weg. Jeder Versorgungsberechtigte erhält im Zuteilungszeitraum 19 eine Sonderzuteilung von 250 Gramm Hülsenfrüchten und 125 Gramm Reis. Verbraucher über achtzehn Jahre können an Stelle von 125 Gramm Kaffeebohnen oder Kaffeezusatzmitteln 25 Gramm Tee beziehen. Der wahlweise Bezug von 80 Gramm Bohnenkaffee an Stelle von 125 Gramm Kaffeebohnen oder Kaffeezusatzmitteln für Verbraucher über achtzehn Jahre bleibt bestehen. Die Reichskarte für Marmelade wird neu ausgegeben und gilt für vier Zuteilungsräume. Die monatliche Marmeladezuteilung wird von 600 Gramm auf 700 Gramm erhöht. Die Möglichkeit, an Stelle von 700 Gramm Marmelade 450 Gramm Zucker zu beziehen, bleibt bestehen.

Verkehr

Übernahme der luxemburgischen Eisenbahnen durch die Reichsbahn. Die Deutsche Reichsbahn hat am 1. September 1940 die Verwaltung der Wilhelm-Luxemburg-Bahn übernommen. Sie übernimmt nun auch die Verwaltung der Prinz-Heinrich-Bahn mit allen Nebenbetrieben. Der Präsident der Reichsbahndirektion Saarbrücken ist als Kommissar für das luxemburgische Eisenbahnwesen eingesetzt worden.

Postdienst im Elsaß und in Lothringen. Der Wertbriefdienst im Elsaß und in Lothringen und zwischen dem Reichsgebiet und diesen Gebieten ist am 1. Dezember 1940 nach den innerdeutschen Vorschriften aufgenommen worden.

Ernährung und Landwirtschaft

Landwirtschaftliche Genossenschaften in Großdeutschland. Am 30. Juni 1940 waren in Großdeutschland 46 111 landwirtschaftliche Genossenschaften vorhanden. Die Genossenschaften des Protektorats und des Generalgouvernements sind dabei nicht mitgezählt. Für die Aufgliederung der landwirtschaftlichen Genossenschaften ergibt sich das folgende Bild:

20 883 Spar- und Darlehensklassen,
9 896 Molkerei- und Milchverwertungsgenossenschaften,
5 289 Elektrizitätsgenossenschaften,
3 614 Bezugsgenossenschaften und Absatzgenossenschaften,
1 721 sonstige Betriebsgenossenschaften,
927 Dreschgenossenschaften,
757 sonstige Warengenossenschaften,
639 Viehverwertungsgenossenschaften,
612 Zuchtgenossenschaften,
556 Winzergenossenschaften,
447 Brennereigenossenschaften,
307 Eierverwertungsgenossenschaften,
221 Obst- und Gemüseverwertungsgenossenschaften,
162 Zentralgeschäftsanstalten,
80 Kartoffelrodengenossenschaften und Stärkefabriken.

Außenhandel und Wirtschaft des Auslandes

Schweiz. Außenhandel. Für die Entwicklung des Außenhandels der Schweiz ergibt sich das folgende Bild in Millionen Schweizer Franken:

	Einfuhr	Ausfuhr	Ausfuhrüberschuß (+) oder Einfuhrüberschuß (—)
November 1939 . . .	227,4	110,8	— 116,6
Oktober 1940 . . .	119,2	129,3	+ 10,1
November 1940 . . .	139,2	123,7	— 15,5
Jan./Nov. 1939 . . .	1665,1	1177,5	— 487,6
Jan./Nov. 1940 . . .	1702,7	1181,4	— 521,3